

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Audit zásob a pohledávek ve výrobním podniku

Audit of Inventories and Receivables in the Manufacturing Company

Student: Bc. Veronika Bělíčková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Veronika Bělíčková**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202T049 Účetnictví a daně**
Téma: **Audit zásob a pohledávek ve výrobním podniku**
Audit of Inventories and Receivables in the Manufacturing Company

Jazyk vypracování: **čeština**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Právní úprava auditu a jeho charakteristika
3. Audit zásob ve výrobním podniku
4. Audit pohledávek ve výrobním podniku
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.

KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 140 s. ISBN 978-80-7357-464-2.


MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 176 s. ISBN 978-80-7357-988-3.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Šárka Kryšková, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 22.04.2016


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 22. 4. 2016

A handwritten signature in blue ink, consisting of stylized, cursive letters that appear to be 'VB' followed by a flourish.

Bc. Veronika Bělíčková

Obsah:

1. Úvod.....	6
2. Právní úprava auditu a jeho charakteristika	8
2.1. Vymezení pojmů dle zákona o auditorech	8
2.2. Podmínky pro získání auditorského oprávnění	10
2.3. Auditorská zkouška	10
2.4. Seznam auditorů	11
2.5. Etický kodex.....	11
2.6. Povinnost mlčenlivosti auditora	12
2.7. Určování auditora.....	12
2.7.1. Smlouva o povinném auditu.....	13
2.8. Asistent auditora.....	13
2.9. Komora auditorů České republiky	14
2.10. Rada pro veřejný dohled.....	16
2.11. Povinnost ověření účetní závěrky auditorem a její vývoj.....	16
2.12. Základní koncept auditorského postupu	19
2.12.1. Fáze 1 – Vyhodnocení rizik	19
2.12.2. Fáze 2 - Reakce na rizika	24
2.12.3. Fáze 3 – Příprava zprávy	25
2.13. Zpráva auditora.....	29
3. Audit zásob ve výrobním podniku	32
3.1. Účetní jednotka VN, a.s.	32
3.2. Legislativní úprava zásob.....	35
3.2.1. Definice zásob	35
3.2.2. Oceňování zásob	36
3.2.3. Opravné položky k zásobám	36

3.2.4. Účtování zásob	37
3.3. Audit zásob.....	38
3.3.1. Cíle a postupy při auditu zásob	39
3.3.2. Testování zásob	40
3.3.3. Výběr vzorků k testování zásob, účast na inventuře	40
3.4. Zásoby ve společnosti VN, a.s.	42
3.4.1. Oceňování zásob ve společnosti VN, a.s.....	43
3.4.3. Opravné položky ve společnosti VN, a.s.	43
3.5. Průběh auditu zásob v účetní jednotce VN, a.s.	44
3.5.1. Určení velikosti vzorku	44
3.5.2. Inventura zásob ve společnosti VN, a.s.....	45
3.5.3. Odsouhlasení registrů zásob na hlavní knihu VN, a.s.....	46
3.5.4. Testování ocenění zásob.....	46
3.5.5. Test opravných položek	47
3.5.6. Závěr z auditu zásob.....	48
4. Audit pohledávek ve výrobním podniku	49
4.1. Legislativní úprava pohledávek	49
4.1.1. Definice pohledávek.....	49
4.1.2. Účtování pohledávek.....	50
4.1.3. Opravné položky k pohledávkám.....	50
4.1.4. Účtování opravných položek k pohledávkám	52
4.2. Audit pohledávek	53
4.2.2. Cíle auditu pohledávek.....	53
4.2.1. Analýza pohledávek a jejich testování	54
4.3. Pohledávky v účetní jednotce VN, a.s.....	56
4.3.1. Pohledávky z obchodních vztahů.....	56
4.3.2. Opravné položky k pohledávkám v účetní jednotce VN, a.s.	57

4.3.3. Ostatní pohledávky účetní jednotce VN, a.s.	57
4.4. Průběh auditu pohledávek v účetní jednotce VN, a.s.....	58
4.4.1. Odsouhlasení saldokonta pohledávek	58
4.4.2. Přepočtení zahraničních pohledávek a kontrola kurzového rozdílu.....	59
4.4.3. Konfirmace a test následných plateb.....	60
4.4.4. Test následných plateb	61
4.4.5. Test opravných položky k pohledávkám.....	62
4.4.6. Test ostatních pohledávek	62
4.4.6. Závěr auditu pohledávek	62
5. Závěr.....	63
Seznam použité literatury	66
Seznam použitých zkratk.....	69
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Audit se začal vyvíjet v zemích s vyspělou ekonomikou již v daleké historii a to před více než 160 lety. Od té doby audit prošel mnoha významnými změnami, rozšířil se po celém světě a i dále se rozšiřuje a zdokonaluje.

V České republice se vznik auditu datuje od roku 1989. V tomto roce byla vydána vyhláška č. 63/1989 Sb., o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. Obsahem této vyhlášky bylo především ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí. Již o tři roky později byla tato vyhláška nahrazena zákonem č. 524/1992 Sb., o auditorech a Komoře auditorů České republiky. V tomto zákoně byly definovány základní pojmy a určeny pravidla pro ověřování účetní závěrky v České republice. Upravoval postavení a činnost auditorů, podmínky pro činnost asistenta auditora a byl v něm popsán vznik, postavení a působnost Komory auditorů České republiky. Díky tomuto zákonu, se úroveň auditorské profese v České republice, dala srovnat s úrovní auditu v zahraničí. Zákon z roku 1992 byl nahrazen novým zákonem ze dne 14. července 2000 o auditorech a o změně zákona č. 165/1998 Sb.

V současné době se profese auditu řídí zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů, který vstoupil v platnost dne 14. dubna 2009. V tomto zákonu byla nově zřízena Rada pro veřejný dohled nad auditem, byly v něm zavedeny nové pojmy a jsou v něm uvedena nová ustanovení. Dále je audit upraven auditorskými směrnici Komory auditorů České republiky.

Hlavním cílem auditu je vyjádření objektivního názoru nezávislého auditora na účetní závěrku auditované účetní jednotky, po tom co provede kontrolu pravdivosti a věrohodnosti účetních výkazů, které účetní jednotka zveřejňuje. Vzhledem k tomu, že účetní výkazy účetní jednotky poskytují cenné a důležité informace o hospodaření podniku pro další subjekty, například pro banky nebo potencionální investory, je nutné podotknout, aby byl audit proveden co nejkvalitněji. Nicméně je dobré mít na paměti, že v silách auditora není ověřit účetní závěrku stoprocentně.

Cílem této diplomové práce je přiblížit čtenáři oblast auditu, jeho proces a testy, které jsou během auditu prováděny a detailněji, včetně praktického příkladu na konkrétní účetní jednotce, probrat problematiku auditu zásob a pohledávek v souladu s českými právními předpisy

Diplomová práce se mimo úvod a závěr skládá ze tří kapitol. První část je věnována teoretické charakteristice auditu. Jsou v ní vysvětleny základní pojmy z oblasti auditu, vyjmenovány a popsány jednotlivé legislativní předpisy, dále je v této kapitole zmíněno, jak se stát auditorem či asistentem auditora, jakých jednotek se týká povinnost ověření účetní závěrky auditorem a popsána organizační struktura Komory auditorů České republiky včetně jejich funkcí. V druhé části první kapitoly je popsán postup auditu a to od činností předcházející přijetí zakázky, až po vydání zprávy auditora.

Praktická část diplomové práce se skládá ze dvou částí, první je zaměřena na audit zásob a druhá na audit pohledávek ve vybrané účetní jednotce. Jedná se o reálnou účetní jednotku, která si ovšem nepřála zveřejňovat svůj název a proto se v diplomové práci nazývá účetní jednotka VN a.s. V úvodu každé kapitoly je nejdříve probrána legislativní úprava auditu, následuje teoretický postup auditora při auditu zásob, respektive pohledávek a poté je teoretický postup aplikován na vybrané firmě.

V samotném závěru diplomové práce je shrnut cíl a obsah této diplomové práce, a především jsou shrnuty výsledky auditu zásob a pohledávek ve výrobní účetní jednotce, jsou navržena řešení případných zjištěných nesrovnalostí a doporučeny další možné postupy.

Na úvod je ještě třeba zmínit, že existuje několik druhů auditů. Mimo jiné je to právě audit účetní závěrky, neboli audit finanční, kterému je věnována tato diplomová práce. Dále je to audit interní neboli vnitřní, který jak je z názvu patrné, zkoumá vnitřní ekonomické procesy. Tento audit je vykonáván vnitřním auditorem, který je nezávislý na managementu podniku. Dalšími audity jsou audit forenzní, který je zaměřen proti hospodářské kriminalitě, audit jakosti prověřující kvalitu výkonů, audit ekologický a naposled audit počítačový.

V diplomové práci byly použity metody popisu, komparace, syntézy, analýzy a zhodnocení.

2. Právní úprava auditu a jeho charakteristika

Zjednodušeně se dá říct, že audit je vědecká disciplína, jejímž předmětem je pozorování skutečností, sbírání důležitých údajů, jejich následné vyhodnocování a vypracování závěrečných zpráv pro další uživatele. Samotný audit je ale o něco složitější.

2.1. Vymezení pojmů dle zákona o auditorech

Hned v úvodu zákona o auditorech, konkrétně v § 2, jsou definovány základní pojmy, které je třeba znát k lepšímu porozumění celého procesu auditu. Vysvětleme si tedy alespoň pár z nich.

Povinný audit: se dle zákona rozumí takový audit, kdy ověření řádné, mimořádně či konsolidované účetní závěrky vyžaduje jiný právní předpis, v tomto případě jde o zákon o účetnictví přesněji § 18 a § 19. Jaké účetní jednotky mají audit povinný, je blíže popsáno v kapitole 2.11.

Auditorská činnost: provádění povinného auditu, přezkoumání hospodaření a ověřování účetních záznamů a jiných ekonomických informací.

Statutární auditor: je fyzická osoba, která složila auditorské zkoušky, a dostala od Komory auditorů České republiky rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost.

Auditorská společnost: je právnickou osobou, které Komora vydala auditorské oprávnění.

Subjekt veřejného zájmu: tento pojem je nově od roku 2016 definován v zákoně o účetnictví. Tento zákon říká, že subjektem veřejného zájmu je právnická osoba, která má sídlo v České republice. Mezi subjekty veřejného zájmu patří:

- a) emitent cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, pokud pro účtování a sestavení účetní závěrky používá mezinárodní standardy účetního výkaznictví,
- b) banka;
- c) pojišťovna nebo zajišťovna;
- d) všeobecná zdravotní pojišťovna České republiky;
- e) zdravotní pojišťovna;

- f) penzijní fond;
- g) spořicí a úvěrní družstva;
- h) obchodníci cennými papíry;
- i) centrální depozitář;
- j) provozovatel vypořádacího systému;
- k) investiční společnost a investiční fond;
- l) instituce elektronických peněz;
- m) obchodní společnost, družstvo nebo konsolidující účetní jednotka, pokud je přepočtený počet zaměstnanců, za bezprostředně předcházející období větší jak 4.000 zaměstnanců.

Zpráva o průhlednosti

§ 43 zákona o auditorech říká, že auditor, který provádí audit u subjektu veřejného zájmu, musí do třech měsíců po ukončení auditu vydat a zveřejnit zprávu o průhlednosti. Tato zpráva musí obsahovat:

- a) informace o auditorské společnosti, popisuje strukturu řízení auditorské společnosti;
- b) popis vnitřního systému řízení kvality auditora;
- c) údaje o tom, kdy byla provedena poslední kontrola kvality, kterou definuje § 24 zákona o auditorech;
- d) seznam subjektů veřejného zájmu, u kterých auditor zahájil, provádí nebo ukončil povinný audit v účetním období zahrnutém ve zprávě o průhlednosti;
- e) vyjádření o tom, že auditorská společnost provádí nezávislou činnost;
- f) vyjádření o přístupu v průběžném vzdělávání;
- g) informace o finančním postavení auditorské společnosti na trhu; k těmto informacím patří celkový obrat rozdělený na odměny za auditorskou činnost, odměny za jiné ověřovací služby, odměny za daňové poradenství a další služby, které se netýkají auditu;
- h) informace o způsobu výpočtu odměny pro auditora.

Subjekt veřejného zájmu zřizuje výbor pro audit. Výbor má 3 členy, z nichž alespoň jeden z členů musí být nezávislý auditor s minimálně tříletou praxí. Pokud Subjekt veřejného zájmu nesplní povinnost zřídit výbor pro audit, tak činnost výboru vykonává jeho dozorčí orgán.¹

2.2. Podmínky pro získání auditorského oprávnění

Komora auditorů vydává oprávnění provádět auditorskou činnost na základě žádosti fyzické osoby. Z § 4 zákona o auditorech vyplývá, že fyzická osoba, která o toto oprávnění požádá, musí splňovat následující požadavky:

- FO musí mít ukončeno vysokoškolské bakalářské nebo magisterské vzdělání;
- musí být způsobilá k právním úkonům;
- musí být bezúhonná;
- musí mít odbornou praxi jako asistent auditora minimálně 3 roky;
- FO nesmí vykonávat další výdělečnou činnost, která má znaky podnikání;
- musí složit auditorskou zkoušku;
- musí mít zaplaceny všechny poplatky;
- nesmí mít nedoplatky na daních nebo pojistném;
- a musí složit slib auditora.

Slib auditora umožní Komora auditorů České republiky složit žadateli do 30 dnů od doby, kdy splní všechny výše uvedené požadavky. Slib je skládán k rukám prezidenta případně viceprezidenta Komory auditorů České republiky a bezodkladně po složení slibu auditora vydává Komora auditorů České republiky žadateli auditorské oprávnění a zapíše jej do seznamu auditora.

Slib auditora dle § 4/4 zákona o auditorech zní: „*Slibuji na svou čest a svědomí, že při provádění auditorské činnosti budu dodržovat právní řád České republiky, vnitřní předpisy Komory auditorů České republiky a auditorské standardy, ctít etiku auditorské profese a dodržovat povinnost mlčenlivosti.*“

2.3. Auditorská zkouška ²

Auditorská zkouška se koná v českém jazyce a skládá se písemnou formou. Komora v každém kalendářním pololetí vypíše minimálně jeden termín pro konání každé dílčí zkoušky. Důležité je vykonat auditorskou zkoušku nejpozději do 3 let od vykonání první dílčí zkoušky.

¹ Zákon o auditorech č. 93/2009 Sb., § 44

² Zákon o auditorech č. 93/2009 Sb., § 8

Záběr znalostí, který musí účastník této zkoušky mít, je široký. V auditorské zkoušce se setká s účetní teorií, s mezinárodními standardy, finanční analýzou, nákladovým a manažerským účetnictvím, se znalostmi provádění povinného auditu, ale také s profesní etikou a nezávislostí. Nechybí ani ověření znalostí z práva, a to z práva insolvenčního, finančního, občanského a obchodního, pracovního a sociálního.

Vykonáním této zkoušky ovšem vzdělávání auditora nekončí. Dle § 9 zákona o auditorech, má každý statutární auditor povinnost se účastnit vzdělávacích programů za účelem zvyšování svých teoretických znalostí v rozsahu minimálně 60 hodin ročně. Program tohoto průběžného vzdělávání stanovuje vnitřní předpis Komory auditorů České republiky.

2.4. Seznam auditorů³

Jak již bylo zmíněno, tak žadatel, který splnil všechny podmínky pro to stát se auditorem, je neprodleně zapsán do seznamu auditorů.

Tento seznam je veden Komorou elektronicky a v českém jazyce. Veškeré údaje, kromě data narození a rodného čísla, jsou veřejně přístupné. Údaje, které jsou do seznamu zapisovány, předává Komoře právě auditor. Předávané informace musejí být opatřeny podpisem auditora.

K informacím které jsou do seznamu auditorů zapisovány, patří základní národné údaje auditora jako je jméno a příjmení, rodné číslo nebo případně datum narození, adresu bydliště či místa podnikání, ale také informace o firmě ve které statutární auditor pracuje, pokud nejedná pod vlastním jménem. Dalšími údaji jsou datum vydání auditorského oprávnění a jeho číslo, registrační číslo a elektronickou adresu, pokud ji má zřízenou. Ze seznamu lze vyčíst i informace o tom, zda má auditor udělen nějaký zákaz výkonu auditorské činnosti a také z jakého důvodu.

2.5. Etický kodex

Etický kodex je základním standardem, který musí auditor při vykonávání své činnosti dodržovat. Standard je vydáván Komorou auditorů České republiky a to v souladu s mezinárodními etickými požadavky. Má tři části. Část A je obecná předmluva platnosti kodexu, Část B je věnována právě auditorům, poslední Část C je určena pro účetní znalce. Část určená auditorům je nejobsáhlejší. Má zhruba 103 stran, přičemž celý kodex má asi 140 stran. Obsah etického kodexu auditora je následující:

³ Zákon o auditorech 93/2009 Sb., § 11

- Úvod;
- získávání zakázek;
- konflikty zájmů;
- alternativní stanoviska;
- honoráře a ostatní způsoby odměňování;
- propagace odborných služeb;
- dary a pohostinnost;
- správa klientských aktiv;
- objektivita při poskytování všech služeb;
- nezávislost při auditech a prověrkách účetní závěrky;
- nezávislost při ostatních ověřovacích zakázkách.⁴

Právě nezávislost je jeden z hlavních požadavků na auditora a proto se mu věnuje i zákon o auditorech. V § 14 tohoto zákona je psáno, že auditor musí být při provádění auditorské činnosti nezávislý na osobě, které provádí audit a nesmí se podílet na jejím rozhodování. Pokud mezi auditorem a auditovanou osobou existuje jakýkoliv vztah, je nezávislost auditora považována za ohroženou a auditor nesmí provádět povinný audit u této osoby.

2.6. Povinnost mlčenlivosti auditora

Další důležitou povinností auditora je mlčenlivost. Tuto povinnost upravuje zákon o auditorech v § 15. Auditor má povinnost zachovat v tajnosti veškeré neveřejné informace, které se týkají účetní jednotky, kterou audituje. Tato povinnost se na auditora vztahuje i v případě, že přestal na zakázce pracovat nebo mu byl uložen zákaz vykonávat auditorskou činnost. Tuto povinnost musejí dále dodržovat všechny osoby, které mají k těmto informacím přístup, například zaměstnanci auditora nebo společníci. Za porušení mlčenlivosti se ale nepovažuje poskytnutí informací České národní bance v její působnosti na finančním trhu nebo jinému příslušnému orgánu činném v trestném řízení o skutečnostech svědčícím o možném spáchání trestného činu, úplatkařství nebo financování terorismu. Za porušení mlčenlivosti se nepovažuje ani poskytnutí informací novému auditorovi.

2.7. Určování auditora

Auditora si účetní jednotka, která má povinnost ověření účetní závěrky auditorem danou zákonem, vybírá sama. Konkrétně ho určuje nejvyšší orgán této účetní jednotky. Pokud

⁴ Etický kodex pro auditory a účetní znalce

účetní jednotka nejvyšší orgán nemá, určuje auditora dozorčí orgán. Smlouvu o auditu pak může statutární orgán uzavřít pouze s takto vybraným auditorem.⁵

2.7.1. Smlouva o povinném auditu

Smlouva o auditu je docela obsáhlá a obsahuje:⁶

- Informace o auditorovi a auditované účetní jednotce;
- Úvodní ustanovení;
- Předmět smlouvy;
- Způsob provedení ověření účetní závěrky a povinnosti auditora;
- Povinnosti společnosti;
- Ustanovení o zprávě auditora;
- Termín plnění;
- Odměna auditorovi;
- Ostatní ujednání;
- Závazek mlčenlivosti;
- Trvání smlouvy a její zánik;
- Závěrečná ustanovení.

Vzorová smlouva je vyobrazena v příloze č. 1.

Ukončit jednostranně smluvní vztah může účetní jednotka pouze v případě, pokud auditor svou práci nevykonává podle právních předpisů nebo pokud se neřídí vnitřními předpisy či etickým kodexem. Rozdílné názory na řešení některých auditorských postupů, které při provádění auditu mohou vznikat, nejsou důvodem k ukončení smlouvy. Pokud dojde k ukončení této smlouvy ať už účetní jednotkou nebo auditorem, je povinen ten, kdo smluvní vztah ukončil, tuto skutečnost ihned nahlásit Radě a to včetně důvodu ukončení smlouvy.⁷

2.8. Asistent auditora

Asistentům auditora je věnována celá HLAVA IV v zákonu o auditorech. Asistentem auditora je fyzická osoba, zapsaná v seznamu asistentů auditorů. Aby mohla být fyzická osoba do seznamu zapsána, musí splňovat určité požadavky. K těmto požadavkům patří:

- a) způsobilost k právním úkonům;
- b) bezúhonnost;

⁵ Zákon o auditorech 93/2009 Sb., § 14

⁶ Vzorová smlouva auditorské společnosti

⁷ Zákon o auditorech 93/2009 Sb., § 14

- c) získání vzdělání, které je potřebné k přijetí na vysokou školu;
- d) vykonávání odborné praxe u auditora, který je oprávněný provádět auditorskou činnost. Cílem odborné praxe asistenta auditora je získat dostatečné teoretické a praktické znalosti potřebné ke složení auditorské zkoušky a osvojit si zkušenosti potřebné k provádění auditorské činnosti. Asistent auditora svoji odbornou praxi vykonává jako zaměstnanec auditorské společnosti.

2.9. Komora auditorů České republiky ⁸

Komora auditorů je právnickou osobou a samosprávnou organizací všech statutárních auditorů. Sídlo Komory auditorů je v Praze. Komora:

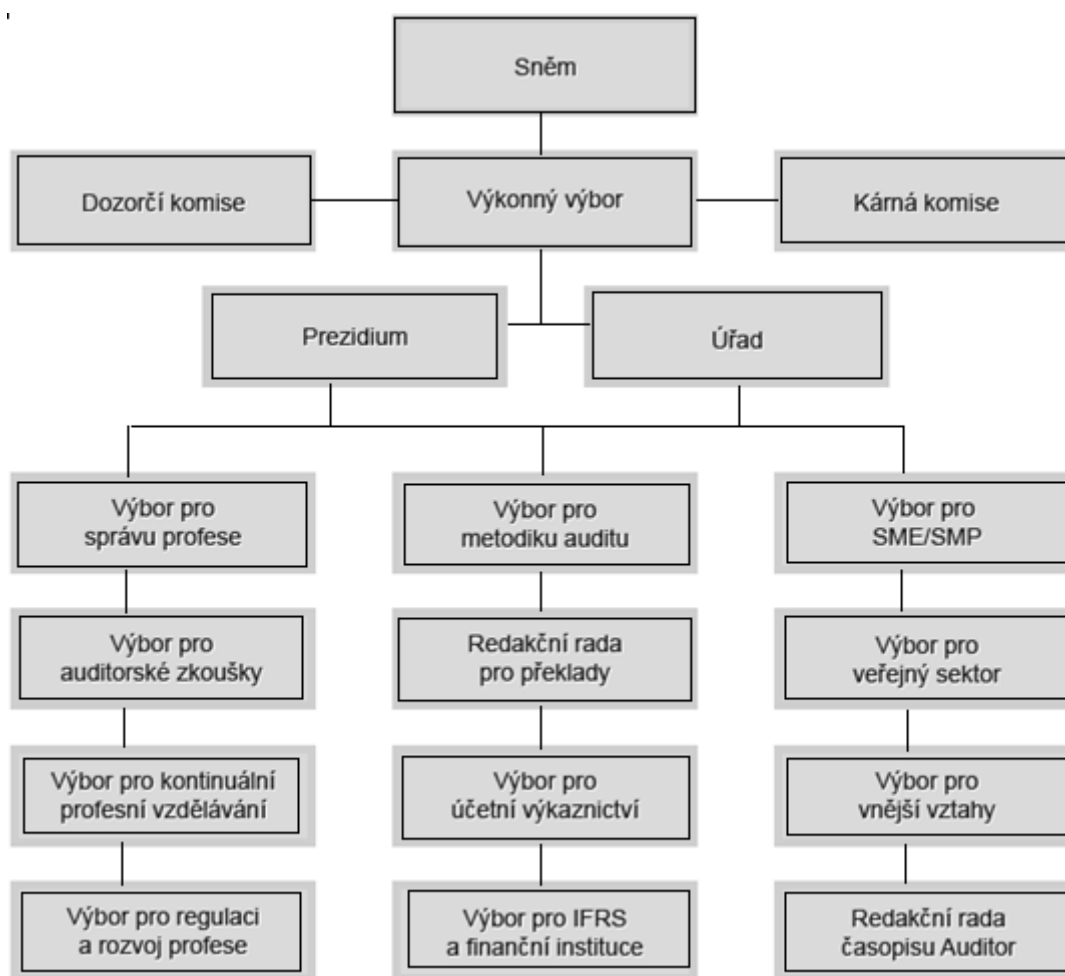
- a) kontroluje auditory a jejich asistenty zda dodržují ustanovení zákona o auditorech;
- b) vydává vnitřní předpisy Komory, etický kodex a auditorské standardy;
- c) vede a zveřejňuje rejstřík auditorů;
- d) pořádá vzdělávací programy pro zvyšování odborné úrovně auditorů, a pro přípravu asistentů auditora ke složení auditorské zkoušky;
- e) provádí auditorské zkoušky;
- f) v odůvodněných případech může zprostit auditora mlčenlivosti
- g) rozhoduje o pozastavení, zákazu či trvalém zákazu výkonu auditorské činnosti;
- h) vydává časopis Auditor, odborné příručky pro auditory a spravuje svou internetovou doménu www.kacr.cz.

Na schématu 2.1 lze vidět organizační strukturu Komory auditorů České republiky. Ze schématu je patrné, že nejvyšším orgánem Komory je sněm. Sněm se koná alespoň jednou za dva roky. Účastnit se sněmu, se mohou všichni auditoři zapsaní v seznamu auditorů. Při konání sněmu se volí, případně odvolávají členové orgánů Komory, schvaluje se etický kodex, rozhoduje se o výši povinného příspěvku nebo o výši poplatku za přihlášku k auditorské zkoušce, projednává se a schvaluje zpráva o činnosti výkonného výboru, dozorčí komise a kárné komise, schvaluje se účetní závěrka Komory auditorů, volí se auditor, který ověřuje účetní závěrku Komory auditorů

Komora musí předložit Radě vnitřní předpisy Komory auditorů, etický kodex a auditorské standardy, a to do 30 dnů od jejich schválení sněmem.

⁸ Zákon o auditorech 93/2009 Sb., § 31

Schéma 2.1 Organizační struktura Komory auditorů České republiky



ZDROJ: <http://www.kacr.cz/content/img/diagram-2013.png?v=02>

Výkonný výbor je hierarchicky hned pod sněmem. Výkonný výbor je výkonným orgánem Komory auditorů, v jehož čele stojí prezident. Prezident Komory auditorů, je zároveň i jejím statutárním orgánem. Ve výkonném výboru působí 14 členů a 6 náhradníků, kteří nahrazují členy, pokud jejich počet klesne pod stanovenou hranici. Výkonný výbor je svoláván prezidentem Komory a to jednou za dva měsíce. Při schůzi výkonného výboru se volí/odvolává prezident Komory a viceprezidenti Komory.

Kontrolním orgánem Komory je dozorčí komise. Zde není počet členů dán zákonem, ale stanovuje ho statut Komory. Činností dozorčí komise je organizovat a řídit systém kontroly kvality auditu, kontrolovat zda je dodržován zákon o auditorech, zda je plněno usnesení sněmu a zda se dodržují další právní předpisy. Při své činnosti se dozorčí komise řídí dozorčím řádem a alespoň jednou za půl roku informuje Komoru a Radu o výsledcích své činnosti.

Kárná komise provádí kárná řízení a to v souladu s kárným řádem Komory. Rozhoduje o tom, jaké bude uloženo kárné opatření auditorovi, který porušil povinnosti stanovené zákonem, etickým kodexem nebo jiným předpisem či standardem. Za porušení z některých výše uvedených povinností může auditor dostat napomenutí či veřejné napomenutí, pokutu až do výše jednoho milionu korun, dočasný zákaz výkonu činnosti na maximálně jeden rok nebo trvalý zákaz činnosti.⁹

2.10. Rada pro veřejný dohled

Rada pro veřejný dohled sídlí v Praze a je právnickou osobou. Podle § 37 zákona 93/2009 Sb. o auditorech, Rada pro veřejný dohled vykonává dohled nad výkonem auditorské profese a také nad výkonem samotné Komory. Nejvíce dbá na ochranu veřejného zájmu. Rada je financována z vybraných pokut v kárném řízení. Pokud tyto finance nestačí, je Rada dále financována ze státního rozpočtu.

Výkonným orgánem Rady je Prezidium, to jmenuje i odvolává ministr financí po dohodě s Českou národní bankou. Tento výkonný orgán má ve svých řadách pět členů, z nichž je jen jeden statutárním auditorem, ostatní jsou mimo profesi. Členem Rady může být jmenován uznávaný odborník, který je činný v oboru účetnictví, auditu či jiném oboru s těmito souvisejícími. Člen musí být občan České republiky.

Prezidium zasedá podle potřeby, ale minimálně jednou během třech měsíců. Tohle zasedání je na rozdíl od sněmu neveřejné, pokud statut Rady nestanoví jinak.

2.11. Povinnost ověření účetní závěrky auditorem a její vývoj

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem se časem a novelizacemi zákona několikrát změnila. Tyto změny můžeme rozdělit do čtyř etap.

Etapu první se datuje od roku 1992 do roku 2001. Povinnost ověření auditem vymezoval zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví. V tomto období měli povinnost auditu akciové společnosti bez výjimky a kapitálové obchodní společnosti a družstva, které v předchozím roce překročily jedno z daných kritérií. Kritéria v této etapě byly dvě, a to:

- čisté obchodní jmění více než 20 milionů,
- čistý obchodní obrat více než 40 milionů.

⁹ Zákon o auditorech 93/2009 Sb., §§ 32-36

Druhá etapa trvala 2002 do roku 2003. Novela zákona o účetnictví č. 353/2001 Sb., která byla v této etapě vydána, povinnost auditu všech akciových společností nezměnila, ale u ostatních společností a družstva ke změně došlo. Přibylo další kritérium pro povinnost auditu a společnosti musely překročit již dvě ze tří kritérií a navíc dvě období po sobě jdoucí. Dvě kritéria, která společnost překročila, mohla být v obou obdobích odlišná. Kritéria v druhé etapě byla následující:

- čisté obchodní jmění více než 20 milionů;
- čistý obchodní obrat více než 40 milionů;
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50.

Etapa třetí pokračovala od roku 2004 a skončila v roce 2015. Opět byl novelizován zákon o účetnictví č. 437/2003 Sb. Tato novelizace přinesla hlavní změnu v povinnosti auditu u akciových společností. Povinnost auditu už neměly všechny akciové společnosti, ale pouze ty, které překročily během předchozích dvou let alespoň jedno ze tří kritérií. Další změna se týkala rozšíření povinnosti auditu u obchodních společností a družstev o společnosti osobní a o podnikatele. Pro ně nadále platí povinnost auditu při dosažení dvou ze tří kritérií.

- aktiva celkem 40 mil. Kč – brutto,
- čistý obrat 80 mil. Kč,
- průměrný počet přepočtených zaměstnanců 50¹⁰

Čtvrtou etapu odstartovala novela zákona o účetnictví pro rok 2016. Přinesla řadu velkých změn. Především to bylo rozdělení účetních jednotek podle jejich velikosti a to následovně:

- Mikro účetní jednotka – ÚJ nepřekračuje 2/3 kritérií: 9 mil. aktiv netto, 18 mil. obrat, 10 zaměstnanců;
- Malá účetní jednotka – ÚJ nepřekračuje 2/3 kritérií: 100 mil. aktiv netto, 200 mil. obrat, 50 zaměstnanců;
- Střední účetní jednotka – ÚJ není mikro ani malým podnikem a nepřekračuje 2/3 kritérií: 500 mil. aktiv netto, 1 mld. obrat a 250 zaměstnanců;
- Velká účetní jednotka – ÚJ překročí dvě kritéria pro střední podnik nebo pokud je subjektem veřejného zájmu.

¹⁰ MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7357-988-3.

§ 1e zákona o účetnictví definuje pravidlo pro zařídění ÚJ do nově vzniklých kategorií. Pravidlo zní, že pokud účetní jednotka ve dvou po sobě jdoucích rozvahových dnech účetních závěrek překročí dvě z hraničních hodnot, změní od počátku následujícího účetního období svou kategorizaci.

Příklad 2.1.

- *K rozvahovému dni 31.12.2015 byla účetní jednotka v kategorii malá účetní jednotka. Měla 80 mil. aktiv netto, 180 mil. čistý obrat a **60 zaměstnanců**.*
- *V následujícím roce, tedy k rozvahovému dni 31.12.2016, účetní jednotka měla 90 mil. aktiv netto, **čistý obrat 210 mil. a počet zaměstnanců 70**. Účetní jednotka překročila dvě kritéria a to počet zaměstnanců a čistý obrat, ale ještě stále je v kategorii malá účetní jednotka.*
- *V dalším roce, k rozvahovému dni 31.12.2017, měla účetní jednotka 95 mil. aktiv netto, **220 mil. čistý obrat a 80 zaměstnanců**. To znamená, že k tomuto rozvahovému dni účetní jednotka po druhé překročila dvě ze dvou kritérií - čistý obrat a počet zaměstnanců a tudíž se od 1.1.2018 bude řadit do kategorie střední účetní jednotka.*

Povinnost auditu je vymezena v § 20 zákona o účetnictví. Tento paragraf říká, že povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem mají účetní jednotky, kterým to stanovuje zvláštní předpis, a dále:

- velké účetní jednotky s výjimkou účetních jednotek, které jsou subjektem veřejného zájmu,
- střední účetní jednotky,
- malé účetní jednotky, pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenecké, které za dvě po sobě jdoucí období překročily alespoň jednu z uvedených hodnot:
 - aktiva celkem 40 mil. Kč – netto,
 - čistý obrat 80 mil. Kč,
 - průměrný počet přepočtených zaměstnanců 50,
- a ostatní účetní jednotky, které za dvě po sobě jdoucí období překročily alespoň dvě z výše uvedených hodnot.

Je třeba upozornit na to, že během auditu účetní závěrky za rok 2014, který se prováděl v roce 2015, se sledovala aktiva brutto, kdežto při auditu účetní závěrky za rok 2015, který se provádí v roce 2016, se již sledují aktiva netto.

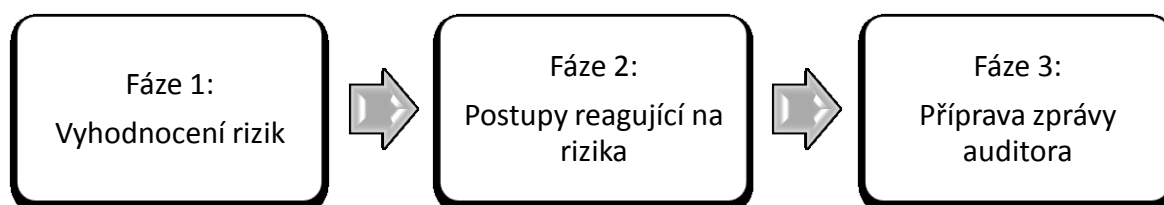
Další novinkou je povinnost auditu nově vzniklých účetních jednotek, již od první účetní závěrky a to za předpokladu, kdy je pravděpodobné že se účetní jednotka stane střední nebo velkou účetní jednotkou. Z tohoto vyplývá, že pokud taková účetní jednotka vznikne v roce 2016, bude auditovaná již za rok 2016.

Zásadní změnou, kterou tato novelizace přinesla, se týká auditu výroční zprávy. Toto auditorské ověření již nebude v samostatné zprávě, ale bude součástí jedné zprávy auditora. Takto je nutné postupovat i u těch auditů, které začaly v roce 2015, ale budou dokončeny v roce 2016. (Přílohou této práce je zpráva auditora za rok 2014, tedy bez zprávy o výroční zprávě)

2.12. Základní koncept auditorského postupu

V roce 2012 byla Komorou vydána již třetí příručka pro provádění auditu. V této příručce dochází k zúžení procesu auditu z pěti fází na pouhé tři. Současné fáze auditu jsou zobrazeny v schématu 2.2. Tento postup vychází z mezinárodních auditorských standardů.

Schéma 2.2. Auditorský postup



Zdroj: *Příručka pro provádění auditu*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1, str. 7

Obsahem příručky pro provádění auditu jsou i vzorové formuláře, které by auditorovi měly během auditní zakázky ulehčit práci. Vzorové formuláře jsou označeny čísly. Co je obsahem jednotlivých formulářů, bude popsáno v následujících podkapitolách.

2.12.1. Fáze 1 – Vyhodnocení rizik¹¹

V úvodním formuláři jsou zachyceny kroky první fáze s odkazem na další formuláře, které auditor při auditu může využít. První fáze má následujících osm kroků:

¹¹ *Příručka pro provádění auditu*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1

1. Rozhodnutí o přijetí zakázky

S tímto krokem jsou spojeny dva, respektive tři formuláře.

V prvním formuláři auditor zjišťuje, zda nebyly změněny nějaké požadavky rozsahu služeb u opakující se zakázky a musí si ověřit, zda byly dodrženy všechny požadavky, které jsou uvedeny ve vnitřních pravidlech souvisejících s kontrolou kvality pro přijetí opakované či nové zakázky. Zjišťuje, zda existují nějaké okolnosti, které by mohly zpochybnit poctivost vedení kontrolované účetní jednotky. K těmto okolnostem můžou patřit pokuty, podezření z podvodu, negativní publicita a další. Auditor by se měl zamyslet nad tím, zda má dostatek času a znalostí na to, aby realizace zakázky byla odborná a nad tím, zda u zakázky bude potřebovat pomoc nějakého experta z jiného oboru. Pokud byla účetní jednotka v minulosti auditována jiným auditorem, je v zájmu současného auditora si zjistit, jaké byly výsledky minulého auditu. Než auditor uzavře s klientem smlouvu, měl by si ověřit, zda je účetní jednotka schopna zaplatit smlouvenou odměnu.

Druhý formulář auditor vybírá auditor podle toho, zda se jedná o pokračování zakázky nebo o uzavření nové zakázky. Pokud jde o opakující se zakázku, měl by auditor opakovaně zhodnotit, zda jsou jeho odborné znalosti pro auditování dané účetní jednotky dostatečné, a zda nedošlo od posledního auditu k ohrožení jeho nezávislosti. V závěru formuláře je nutné, aby auditor znovu zhodnotil celkové riziko zakázky.

Formulář pro prvotní zakázku je velice podobný formuláři pro opakující se zakázku. Navíc auditor zjišťuje informace o účetní jednotce z vnějšího a vnitřního prostředí; názory klientů či zaměstnanců mohou být velice dobrým zdrojem informací. Pokud se současný auditor sejde s auditorem předchozím, měl by se ho zeptat, jaký měla účetní jednotka přístup k auditorskému procesu, zda platila všechny odměny, jestli se objevily nějaké rozdíly v názorech a mnoho dalšího.

2. Podmínky zakázky

Podmínky zakázky auditor s vedením prodiskutuje a následně sepíše smlouvu o provedení auditu, ve které jsou dohodnuté podmínky uvedeny. Podmínky jsou platné okamžikem podpisu smlouvy oběma stranami. Co je obsahem smlouvy, je uvedeno v kapitole 2.7.1.

3. Strategie auditu

Strategie auditu je soupisem rozhodnutí, která jsou důležitá pro správné provedení auditu. Důležitá rozhodnutí, která se zapisují, jsou například:

- zda auditor bude během auditu spolupracovat s dalšími odborníky;
- kdy budou prováděny jednotlivé fáze auditu;
- kdy bude vydána zpráva;
- jak bude stanovena hladina významnosti;
- předběžně stanovené oblasti, v nichž může být zvýšené riziko nesprávnosti;
- představení auditního týmu, a jiné.

4. Činnost účetní jednotky

Aby mohl auditor provést audit kvalitně, musí dokonale porozumět činnosti účetní jednotky. V první řadě musí auditor znát vlastnickou strukturu účetní jednotky. Musí získat aktuální informace o propojených osobách, rozhodujících akcionářích nebo společnících, ale taky informace z minulosti. Tyto informace může auditor vyčíst z obchodního rejstříku. Od účetní jednotky pak zjišťuje především informace o odměnách pro vedení a další klíčové informace spojené s vedením účetní jednotky. Dále musí auditor znát obchodní cíle a strategii podniku, plány, které se týkají významných změn v podnikání, personalistiku, účetní systém, ale taky informace o vnějším okolí a o konkurenci. Z finanční oblasti pak auditor zjišťuje jaký je poměr financování vlastním a cizím kapitálem.

5. Vnitřní kontrola

V tomto kroku auditor pozoruje, jak probíhají jednotlivé kontroly v účetní jednotce a na základě toho posuzuje, jak je vnitřní kontrola spolehlivá. Auditora zajímá nejvíce kontrola účetních výkazů. Informace auditor získává dotazováním se vedení a pracovníků podniku, vytvářením analytických postupů a dalším poznáváním účetní jednotky. Cílem vnitřní kontroly je zamezit možným podnikatelským rizikům a podvodům a samozřejmě pomoci objevit chyby.

6. Předběžné analytické postupy

Při analytických postupech auditor pracuje s výkazy společnosti. Nejlepší je, když má auditor k dispozici výkazy za běžné i minulé období, právě kvůli porovnání. Srovnání jednotlivých položek auditor provádí v absolutní či relativní hodnotě a na základě poměrových ukazatelů pozoruje vazby mezi nimi. Pokud auditor objeví neobvyklé vztahy nebo neobvyklé transakce, může to znamenat existenci rizik. Pokud se takové jevy objeví, je třeba k nim dodat klíčové informace a řádně je vysvětlit.

7. Hladina významnosti (materiality)

Auditor je povinen určit hladinu významnosti pro účetní závěrku jako celek a určit hladinu významnosti pro účely vyhodnocení rizik a povahy významné nesprávnosti, načasování a rozsah dalších auditorských postupů.¹²

Hladinu významnosti auditor určuje ze základů podle svého odborného úsudku, ale následující základny a kritéria, uvedená v příručce pro auditory, mohou být pomůckou.

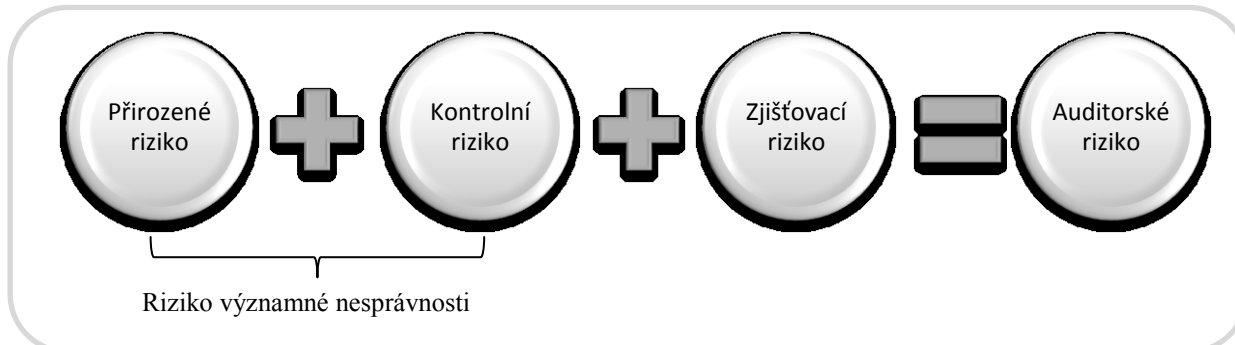
- HV před zdaněním 3-7 %;
- Výnosy 1-3 %;
- Celková aktiva 1-3 %;
- Vlastní kapitál 3-5 %;

Stanovení hladiny významnosti je hranicí, do které jsou možné chyby tolerovány.

Hladina významnosti je spojena s auditorským rizikem. ISA 200 definuje Auditorské riziko jako „Riziko, že auditor v případě, že účetní závěrka bude obsahovat významné nesprávnosti, vydá nevhodný výrok“

Auditorské riziko je složeno ze tří rizik, která je možné vidět v schématu 2.3.

Schéma 2.3 - Auditorské riziko



Zdroj: Příručka pro provádění auditu. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1, str. 8

Přirozené riziko – jde o citlivost účetních položek na chybu, která může být významně nesprávná za předpokladu, že způsob kontroly není správný. Například může jít o zastaralé zásoby vlivem technologie. To může způsobit, že účetní hodnota zásob přesáhne skutečnou hodnotu zásob. Na některých účtech může být přirozené riziko vyšší než na účtech jiných, záleží na tom, jaké položky jsou na daném účtu pozorovány a jaká je povaha sledované položky. Například cenné papíry, jsou mnohem rizikovější vůči zcizení, a proto je u nich přirozené riziko vyšší než u aktiva jako například ocel nebo plechy na skladě materiálu.

¹² www.kacr.cz, ISA 320 VÝZNAMNOST (MATERIALITA) PŘI PLÁNOVÁNÍ A PROVÁDĚNÍ AUDITU

Kontrolní riziko – jde o riziko, že kontrolní systém účetní jednotky je nedokonalý a nebude schopný zabránit vzniku nesprávnosti nebo již vzniklou nesprávnost neopravit. Pokud je systém vnitřní kontroly nedokonalý, znamená to pro auditora vysoké kontrolní riziko. Proto je lepší pro auditora lepší, aby kontrolní systém fungoval co nejlépe.

Zjišťovací riziko – poslední riziko spočívá v tom, že auditor při svých auditorských postupech neodhalí významné nesprávnosti v účetnictví. Neodhalení nesprávnosti může být důsledkem špatné kontroly nebo úsudku. Změnou či zlepšením auditorských postupů, může auditor toto riziko snížit.¹³

Mezi auditorským rizikem a hladinou významnosti je nepřímý vztah. Ten říká, že čím nižší je auditorské riziko, tím vyšší může významnost být.

8. Vyhodnocení rizik

V závěru si auditor sepiše všechna zjištěná rizika. Do formuláře auditor zapisuje to, jaké položky se riziko týká, jestli je ohrožena celá závěrka nebo se riziko dotýká pouze uvedeného účtu a nakonec dle svého úsudku a hladiny významnosti zhodnotí, zda jde o přirozené riziko nízké, střední nebo vysoké a rozhodne se, zda je celkové riziko významné či nikoliv.

Vyhodnotit rizika může auditor těmito způsoby:

- 1) Dotazováním se pracovníků účetní jednotky – auditor se ptá na otázky zejména týkající se možnosti podvodů. Nejvíce informací se auditor dovídá od vedoucích pracovníků a od pracovníků, kteří pracují s účetnictvím účetní jednotky. Důležité jsou i odpovědi od zaměstnanců na jiných pozicích.
- 2) Využití analytických postupů – auditor opakovaně využije finanční ukazatele, které tentokrát počítá pro rizikové oblasti. Informace pro výpočty auditor získává z poskytnutých dokumentů, jako jsou rozpočty, mzdové listy, podnikatelské plány nebo minulá účetní závěrka.
- 3) Pozorování – auditor pozoruje, jak funguje účetní jednotka, jak je organizována, jak pracuje vedení, jak pracují ostatní zaměstnanci, sleduje, zda jsou dodržovány předpisy a klíčová pravidla.

Významná rizika, která auditor při svých postupech objeví, by měl zapsat do příslušného dokumentu a přiřadit k nim návrh postupů na jejich odstranění.¹⁴

¹³ <http://www.issai.org/media/69910/issai-200-english.pdf>

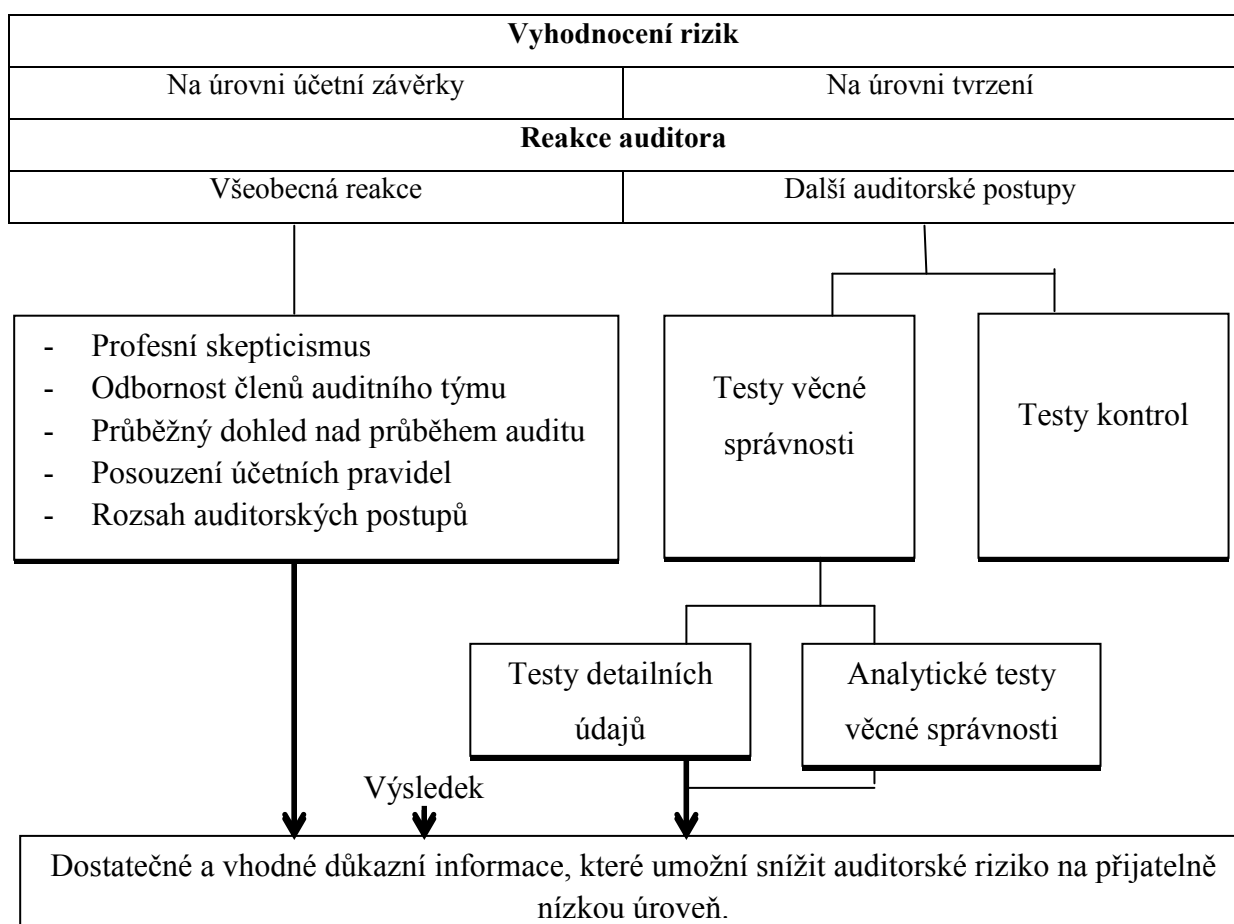
¹⁴ MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.

2.12.2. Fáze 2 - Reakce na rizika¹⁵

Jak auditor může reagovat na vyhodnocená rizika lze vidět na schématu č. 2.4. Z tohoto schématu je patrné, že vyhodnocení rizik probíhá na dvou úrovních.

- 1) Na úrovni účetní závěrky – tato rizika jsou velice zásadní a vyžadují obecnou reakci auditora. Takovou reakcí může být například výběr jiného vzorku, než byl domluven. Klient si pak nemůže být jistý žádným dalším auditorovým krokem. Jiným způsobem se dá říct, že jde o profesní skepsi u auditora.
- 2) Na úrovni tvrzení – tyto rizika vyplývají z jednotlivých účtů a z jejich zůstatků. Na tyto rizika zareaguje auditor dalšími postupy, konkrétně testy kontrol a testy věcné správnosti.
 - Test věcné správnosti má za cíl shromáždit všechny informace k zůstatkům na účtech a odhalit tak materiální nesprávnosti. Nejobvyklejším testem věcné správnosti je výběr konkrétní transakce na rizikovém účtu a následné ověření existence transakce a přepočtení zaúčtované částky.

Schéma 2.4 Postup při vyhodnocování rizik



Testy věcné správnosti mohou být dva:

- Test detailních údajů – v tomto testu auditor stanoví položky v závěrci, které bude testovat. Vzorky auditor může vybírat systematicky, nesystematicky nebo kumulovaně. U vybraného vzorku pak testuje věcnou a existenční správnost. Dalším detailním testem jsou konfirmace, ty slouží k ověření úplnosti a existence dat v účetnictví.
- Analytické testy věcné správnosti – jsou založeny především na správnosti zůstatků v hlavní knize a na vazby mezi těmito zůstatky. Běžným analytickým testem auditor porovnává zůstatky na účtu za běžné období se zůstatky na účtu v minulém období. Významné rozdíly pak auditor dále analyzuje.

Auditor volí takový test správnosti, který bude na vyhodnocená rizika lépe reagovat. Může provést buď test detailních údajů nebo test analytický nebo tyto testy kombinovat.

- U testů kontrol auditor sbírá důkazní informace, které potvrzují údaje vyplývající z vnitřní kontroly, na které se auditor hodlá spoléhat. Tudiž jde opět o kontrolu vnitřní kontroly, která byla probrána v kapitole 2.12.1.

Cílem testování je zjistit, zda účetní jednotka vede účetnictví dle zákona a zda je vedeno úplně, průkazně a správně. U dokladů se kontroluje, zda mají všechny náležitosti a zda jsou ofoceny doklady, u kterých může dojít k vyblednutí obsahu. Při kontrole hlavní knihy auditor pozoruje, zda jsou účetní zápisy podloženy dokladem a jsou účtovány průběžně.

2.12.3. Fáze 3 – Příprava zprávy

Dle Příručky pro provádění auditu vydanou Komorou auditorů České republiky má třetí fáze čtyři kroky. První formulář tyto kroky definuje, a odkazuje na další pomocné dokumenty.

1) Závěrečné práce

V prvním kroku auditor využívá následujících šest formulářů.

1. Předpoklad nepřetržitého trvání

Tento předpoklad je při sestavování účetní závěrky velice důležitý. Říká, že podnik bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti a nehodlá ani není nucen tuto činnost ukončit nebo jít do likvidace. Cílem auditora je zjistit, zda vedení tento předpoklad vyhodnotilo a následně vyhodnocení posoudit. Auditor musí zvážit události, které by mohly předpoklad nepřetržitého trvání ovlivnit. Například může jít o opakující se provozní ztrátu, vysokou zadluženost a nízkou schopnost platit své závazky, odchod důležitého zaměstnance nebo ztráta významného dodavatele či odběratele. Extrémem může být záporný vlastní kapitál. Pokud auditor najde ve svých výsledcích potenciální hrozbu, je třeba okamžitě tuto situaci řešit a nedostatky odstranit, například vytvořením plánu na budoucí opatření.¹⁶

2. Následné události neboli události po datu účetní závěrky

Účetní závěrka obsahuje informace, které odpovídají stavu majetku k rozvahovému dni. Jenže sestavení a ověření účetní závěrky probíhá většinou 3 až 6 měsíců po rozvahovém dni, z čehož vyplývá, že mohou nastat události, které by mohli účetní závěrku ovlivnit. Tyto události dělíme na dvě skupiny:

- události, které se týkají účetního období, za které je účetní závěrka sestavována, ale objevily se až po jejím sestavení a které tak musejí být do účetních výkazů ještě zahrnuty
- události, které také nastaly po datu účetní závěrky, ale sledovaného období nepatří, nicméně jsou tolik významné pro potenciální uživatele účetní závěrky, že se musejí v příloze uvést.

Na auditorovi je ověřit, zda nějaká z takových událostí nenastala. Pokud zjistí, že ano musí situaci nezávisle posoudit a zkontrolovat, zda byla správně promítnuta do účetních výkazů. Pokud auditor zjistí, že tyto události v účetní závěrce zohledněny nebyly, jistě se to projeví v jeho výroku.

Auditor musí tyto situace ještě posoudit z dalšího hlediska, a to ve vztahu k datu vydání výroku auditora a k datu schválení účetní závěrky valnou hromadou a to zda jde o:

- Události, které nastaly po sestavení závěrky, ale k závěrce ještě nebyl vydán výrok a ani nebyla schválena valnou hromadou: auditor pouze zkontroluje, že nové události byly v účetních výkazech přepracovány a vydá výrok.

¹⁶ Příručka pro provádění auditu. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1

- Události, které nastaly po vydání výroku auditora, ale ještě před tím, než byla závěrka schválena valnou hromadou: za tyto události je zodpovědné vedení společnosti, ne auditor. I přesto je vhodné, aby auditor situaci zvážil a posoudil, zda je nutné účetní závěrku upravit. Pokud se s vedením dohodne, že ano, musí být vydána nová zpráva auditora s novým výrokem a hlavně s upozorněním na vzniklou událost a s upozorněním, že původní zpráva je neplatná.
- Události, které nastaly až po tom, co byla účetní závěrka včetně výroku auditora schválena valnou hromadou: v tomto případě už se nedá nic dělat. Účetní jednotka nesmí znova otevírat hlavní knihy a nijak přepisovat či dopisovat další informace. Události, které vzniknou v tomto okamžiku, budou promítnuty až v následující účetní závěrce.¹⁷

3. *Spřízněné strany*

Spřízněné strany jsou závislými subjekty na účetní jednotce, tím pádem je riziko materiální nesprávnosti velice vysoké. Z tohoto důvodu jsou kladeny vysoké požadavky při účtování transakcí s těmito stranami a také na zveřejňování souvisejících zůstatků v účetní závěrce.¹⁸ Úkolem auditora je se seznámit se vztahy a transakcemi mezi účetní jednotkou a spřízněnými stranami. Na základě získaných informací auditor vyhodnotí všechna rizika, která mohou ze vztahu se spřízněnými stranami vyplývat. Cílem je vyhodnotit, zda proběhlé transakce s přízněnými stranami byly v účetnictví zavedeny řádně a v souladu s příslušnými předpisy a zda dopady těchto vztahů neovlivňují věrný obraz skutečnosti účetní závěrky.

V dokumentaci auditora je nutno uvést jména spřízněných stran včetně vztahu, který má k účetní jednotce.¹⁹

4. *Účetní odhady*

U položek účetní závěrky, které nejdou přesně vyhodnotit, používá účetní jednotka odhad. Odhady většinou vycházejí z komplexní analýzy dat z minulosti, současnosti i budoucnosti. Auditor musí znát způsob, jak vedení účetní jednotky odhady stanovuje a následně musí ověřit, zda jsou metody a postupy použité při odhadování vhodné a zda jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.²⁰

¹⁷ MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6

¹⁸ MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6

¹⁹ *Příručka pro provádění auditu*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1

²⁰ *Příručka pro provádění auditu*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1

5. *Podvod*

Auditorovým cílem v této části je zjistit, jak vedení reaguje na možnost rizika, že by účetní závěrka mohla být značně ovlivněna podvodem. Zeptá se vedení, jaký je zavedený systém, který by bránil podvodu, případně podvod odhalil a jestli ví o nějakém možném či konkrétním podvodu²¹

6. *Komunikace*

V tomto kroku auditor předává informace, které v průběhu auditu zjistil pověřeným osobám a diskutuje o případných zjištěných problémech.

2) *Vyhodnocení nesprávností*

V druhém kroku je třeba znovu vyhodnotit materialitu. Dále musí auditor opět shrnout všechny nesprávnosti, které při své práci zjistil a zvážit zda získané informace jsou natolik věrohodné, co se týče neexistence nesprávností nebo je nutno provést další procedury. V tomto případě je nutno vyzvat vedení, aby nesprávnost opravilo. Pokud vedení odmítne nesprávnost opravit, je nutné, aby to řádně vysvětlilo.²²

3) *Posouzení účetní závěrky*

V tomto kroku je třeba zanalyzovat prostupy, které spočívají v porovnání informací běžného období se srovnatelnými údaji minulého období, následně analyzovat výsledky a vysvětlit významné změny. U výsledků je nutno zvážit, zda neodhalili dosud neznámé riziko nesprávnosti nebo dokonce nesprávnosti

Cílem posouzení účetní závěrky je zjistit, zda údaje, které jsou v účetní závěrce uvedeny, odpovídají údajům získaným při auditu a jestli účetní postupy, použité při vypracování účetní závěrky jsou přiměřené a důsledné popsány v účetní závěrce.²³

4) *Vydání zprávy auditora*

Než auditor vydá zprávu auditora, musí ještě od vedení získat prohlášení. Tohoto prohlášení vedení účetní jednotky obsahuje tvrzení o tom, že za správnost účetní závěrky odpovídá právě vedení. Kromě tohoto prohlášení, může chtít auditor od vedení potvrdit ještě další skutečnosti, které říkají, že:

- všechny transakce, které podnik provedl, jsou promítnuty v účetní závěrce;

²¹ Příručka pro provádění auditu. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1

²² Příručka pro provádění auditu. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1

²³ Příručka pro provádění auditu. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1

- účetní odhady a oceňování reálnou hodnotou jsou přiměřené;
- transakce se spřízněnými stranami byly řádně zaúčtovány;
- byly opravené nebo zveřejněné všechny události po datu účetní závěrky;
- auditorovi poskytly přístup ke všem položkám i osobám, které poskytují důležitý zdroj informací pro sestavení účetní závěrky;
- vedení účetní jednotky je zodpovědné za zavedení a fungování vnitřního kontrolního systému;
- vedení poskytlo veškeré informace ve vztahu k podvodu nebo k důvodnému podezření z podvodu týkající se vedení, zaměstnanců a ostatních osob;
- prohlášení, že si účetní jednotka není vědoma žádných okolností, které by ohrozily předpoklad trvání účetní jednotky;
- případně další skutečnosti vyplývající ze situace.²⁴

Závěrem celého procesu auditu je vydání zprávy auditora s výrokem auditora. Výrokem auditor vyjadřuje svůj názor na účetní závěrku. Zpráva je určena nejen vlastníkům, ale taky dalším uživatelům jako jsou banky, investoři, obchodní partneři a další. Ověřená účetní závěrka by měla všem jejím uživatelům poskytnout dostatečné informace o celkové stabilitě účetní jednotky.²⁵

2.13. Zpráva auditora

Zpráva auditora, je vlastně souhrnem provedeného povinného auditu.

Zpráva auditora má následující obsah:²⁶

1. účetní jednotka a její charakteristika;
2. období ověřování účetní závěrky;
3. příjemce Zprávy auditora;
4. předmět a účel ověření;
5. vymezení odpovědnosti;
6. postupy při ověřování a uplatněné směrnice;
7. zpráva auditora obsahuje:
 - a) zprávu o účetní závěrce;
 - b) odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku;

²⁴ Příručka pro provádění auditu. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1

²⁵ MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6

²⁶ Vzorová zpráva auditorské společnosti.

- c) odpovědnost auditora;
- d) výrok auditora.

Auditor může vydat jeden z následujících výroků:²⁷

- Nemodifikovaný výrok – neboli výrok bez výhrad, tento výrok vydá auditor v případě, že dojde k závěru, že účetní závěrka je sestavena ve všech ohledech v souladu s rámcem účetního výkaznictví.
- Modifikovaný výrok – modifikované výroky jsou tři; výrok s výhradou, záporný výrok a odmítnutí vydat výrok.
 - 1) Výrok s výhradou auditor vyjadřuje tehdy, pokud:
 - a) získal dostatečné a vhodné důkazní informace, ale usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou významné, avšak nemají velký dopad na účetní závěrku,
 - b) nezískal dostatečné informace, na kterých je možné založit výrok, ale usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku mohou být významné, avšak nemají rozsáhlý dopad na účetní závěrku.
 - 2) Záporný výrok auditor vyjádří tehdy, pokud na základě důkazních informací usoudí, že nesprávnosti v účetní závěrce jsou natolik významné, že mají velký dopad na účetní závěrku.
 - 3) Odmítnout vydat výrok auditora je auditor povinen tehdy, pokud není schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace, na kterých je možné založit výrok, a pokud usoudí, že možné vlivy případných nezjištěných nesprávností na účetní závěrku, mohou být významné a zároveň mohou mít rozsáhlý dopad na účetní závěrku. Auditor je povinen odmítnout vydat výrok, pokud ve zcela výjimečných případech zahrnujících vícenásobnou nejistotu usoudí, že přestože získal dostatečné a vhodné důkazní informace vztahující se ke každé jednotlivé nejistotě, není možné naformulovat výrok k účetní závěrce vzhledem k potenciálním vzájemným vztahům mezi nejistotami a jejich možnému společnému vlivu na účetní závěrku.

Vzorová zpráva auditora je v příloze č. 2.

Výslednou zprávu auditora auditor projedná se statutárním orgánem auditované účetní jednotky. V případě, že má statutární orgán k této zprávě připomínky, musí se k nim auditor písemně vyjádřit a vypořádat se s nimi.

²⁷ ISA 705

Po celou dobu povinného auditu vede auditor spis o průběhu auditu. Tento spis auditor uchovává minimálně 10 let od vyhotovení zprávy auditora. Do tohoto spisu mají právo nahlížet orgány Komory, členové Prezidia, soud a orgány vykonávající trestní řízení proti auditorovi.

3. Audit zásob ve výrobním podniku

Hned v úvodu této kapitoly se seznámíme s účetní jednotkou VN, a.s. Dále je v kapitole popsána legislativní úprava zásob a teoretický postup auditora při vykonávání auditu a celý teoretický postup je prakticky aplikován na účetní jednotky VN, a.s.

3.1. Účetní jednotka VN, a.s.

Výrobní podnik, na který je auditorský postup v následujících dvou kapitolách aplikován, je existující účetní jednotka. Jak už bylo zmíněno v úvodu, účetní jednotka si nepřála být jmenována, proto byla nazvána VN, a.s.

VN, a.s. je akciovou společností, která na českém trhu jako samostatná účetní jednotka působí již od roku 1997, tedy téměř 20 let. Firma VN, a.s. se zabývá velmi přesnou a technologicky náročnou výrobou strojních dílů v různých oborech. Vyrábí díly pro jaderné elektrárny, pro podmořskou těžbu ropy a další stroje.

V roce 2014 účetní jednotka VN, a.s. zaměstnávala zhruba 200 lidí a hospodářský výsledek této společnosti v roce 2014 činil něco přes 60 milionů korun.

Pro srovnání:

- v roce 2012 bylo v účetní jednotce zaměstnáno přibližně 150 zaměstnanců a hospodářský výsledek činil zhruba 26 milionů korun;
- v roce 2013 v účetní jednotce pracovalo 170 zaměstnanců a výsledek hospodaření byl asi 30 milionů korun.

Po srovnání lze vidět, že rok 2014 byl pro účetní jednotku opravdu velice úspěšný, neboť její výsledek hospodaření vzrostl oproti předchozím dvou let téměř o 100 %. Důvodem bylo především rozšíření výroby pro podmořskou těžbu a získání klíčové klienta v předchozím roce. Sama účetní jednotka tento rok označila za ten nejúspěšnější v celé historii své působnosti.

Vizí společnosti je nadále usilovat o udržení prvenství mezi firmami ve svém oboru jak v ČR, tak i ve světě. Snaží se maximálně pochopit potřeby zákazníka a následně je i uspokojit. To dokazuje i fakt, že každý klient má přiděleného garanta, který se zajímá o každý detail jeho požadavků a následně se snaží sestavit tu nejlepší kalkulaci zakázky.

K odběratelům účetní jednotky VN, a.s. patří převážně velké tuzemské i zahraniční podniky, tyto tvoří zhruba 80 % všech odběratelů a jsou stálými zákazníky. Zbýlých 20 %

odběratelů jsou menší podniky, podnikatelé nebo fyzické osoby, kteří s účetní jednotkou VN, a.s. spolupracují poprvé nebo pouze výjimečně.

Firma VN, a.s. nemá žádný fyzický obchod ani internetový obchod. Pokud má potencionální klient zájem o výrobu stroje či dílu, pošle firmě VN, a.s. poptávku, ve které definuje své požadavky a představy. Na základě této poptávky je firmou VN, a.s. vyhotovena předběžná kalkulace a zákazníkovi je poslána nabídka. Pokud je klient s nabídkou spokojen, nic mu nebrání s firmou VN, a.s. uzavřít smlouvu a firma může začít vyrábět.

Základním materiálem pro realizaci zakázek je válcovaný materiál. Ten je dovážěn především od významných dodavatelů z Itálie a Velké Británie. Nicméně účetní jednotka VN, a.s. odebírá materiál a stroje pro svoji výrobu i od dalších tuzemských i zahraničních dodavatelů. S dodavateli účetní jednotka spolupracuje na základě uzavření písemné smlouvy, ke které jsou mimo jiné přiloženy nákupní podmínky účetní jednotky VN, a.s. Ty jsou pro firmu velice důležité a to především vzhledem k tomu, že zakázky, které firma realizuje, jsou specifické a že je materiál na výrobu nakupován až na základě požadavků klienta. Právě přiloženými nákupními podmínkami se firma pojišťuje proti možným nedokonalostem dodaného materiálu, jako je množství, kvalita, typ oceli a další, ale také proti případnému zpoždění dodání zboží nebo dokonce nedodání zboží. Pojistkou pro firmu jsou pokuty, které dodavateli za porušení podmínek předepisuje, a to ve výši 10 – 20 % z ceny zakázky. V krajním případě může účetní jednotka VN, a.s. od smlouvy odstoupit a v tomto případě má nárok na vrácení již zaplacené kupní ceny a to včetně úroků a penále. Firma VN, a.s. nabízí svým klientům také možnost dodat si svůj materiál, ze kterého je mu zakázka zhotovena. V tomto případě si zákazník za kvalitu dodaného materiálu odpovídá sám.

Materiál firma VN, a.s. zpracovává pomocí kvalifikovaných CNC strojů, soustruhů a brusek. Materiál pro výrobu firma účtuje ve svém účetnictví způsobem A, hygienické prostředky a základní ochranné pomůcky, jako jsou rukavice, účtuje účetní jednotka přímo do nákladů, tedy způsobem B.

Oceňování zakázky ve firmě probíhá na základě tarifů. Tarify jsou značeny velkými písmeny abecedy a každé písmeno má svoji hodnotu. Hodnota písmene je částka v korunách, která se účtuje za minutu daného výkonu. Pokud u výkonu není uvedeno žádné písmeno, jde o kooperovanou činnost, která je oceňována individuálně, například podle velikosti zakázky.

Jak už bylo řečeno, existuje jedinečnost zakázek a tedy i odlišný postup výroby. Nedá se proto říct, že by firma měla jeden technologický postup, kterým by zpracovávala všechny zakázky. Vzorový postup výroby zakázky ve firmě VN, a.s. je uveden v následující tabulce 3.1.

Tab. 3.1 Vzorový postup při realizaci zakázky účetní jednotky VN, a.s.

Operace	Místo výkonu práce	Výkon práce	Tarif
1.	Vstupní a kontrolní oddělení	Vstup materiálu do výroby a označení zakázky	
2.	Soustružna	Práce na hrubém soustruhu	Z
3.	Vrtačka WH 10	Horizontální vyvrtávání	F
4.	Soustružna	Práce na jemnějším soustruhu	Z
5.	3D měřicí stroj	Měření na 3D stroji	X
6.	Frézovací centrum	Vertikální obrábění	Z
7.	Frézovací centrum	Horizontální obrábění	Z
8.	Brusírna	Obrábění otvorovou bruskou	D
9.	Kalírna	Kontrola správnosti	
10.	Zámečnick	Kování a svařování	A
11.	Značicí stroj MULTI 4	Značení zakázky	A
12.	Kontrola magnetizace	Kontrola správnosti	
13.	Zámečnick	Koncové úpravy	A
14.	Demagnetizace	Demagnetizace zakázky	A
15.	3D měřicí stroj	Měření na 3D stroji	
16.	Výstupní kontrola	Kontrola správnosti	
17.	Povlakování	Potažení výrobku ochrannou vrstvou	
18.	Kontrola dokumentace	Kontrola správnosti	
19.	Schválení dokumentace	Schválení dokumentace	

Zdroj: Vlastní zpracování dle výpisu z účetního programu účetní jednotky²⁸

Firma podléhá povinnému auditu již od svého vzniku. Audit účetní jednotky VN, a.s. provádí po celou dobu stejná auditorská společnost. Jedná se o malou ostravskou firmu, která se zabývá účetnictvím, daněmi a auditem. V této firmě v současné době pracuje 10 zaměstnanců a 2 vedoucí pracovníci. Ve firmě je jedna auditorka, která auditorskou činnost vykonává již od roku 1995 a 3 asistenti auditora. Ostatní zaměstnanci se věnují daním a účetnictví. Firma audituje především společnosti v Moravskoslezském kraji, nicméně výjimkou nejsou ani firmy z jiných koutů České republiky.

²⁸ Účetní jednotka zpracovává data pomocí účetního programu HELIOS ORANGE.

3.2. Legislativní úprava zásob

Následující podkapitoly jsou zaměřeny na zásoby tak, jak je definuje zákon a další předpisy, kterými se musí firmy řídit.

3.2.1. Definice zásob

Dle § 9 vyhlášky 500/2002 Sb., k zásobám patří:

a) Materiál:

- základní surovina, která při výrobním procesu přechází do výrobku;
- pomocné látky, které přecházejí při výrobním procesu do výrobku;
- látky, kterých je zapotřebí pro zajištění výroby (mazadla, palivo, čisticí prostředky);
- náhradní díly;
- obaly a obalové materiály, pokud nejsou zboží;
- movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a méně
- hmotné movité věci a jejich soubory považované za drobný hmotný majetek
- pokusná zvířata.

b) Nedokončená výroba a polotovary:

- položky, které už prošly některým stupněm výroby, tudíž nejsou už materiálem, ale zároveň nejsou ani hotovým výrobkem,
- vyrobené jednotlivé komponenty, které budou zkompletovány ve výrobek v dalším výrobním kroku.

c) Výrobky:

- hotové věci vlastní výroby určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.

d) Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny:

- obsahuje zvířata a jejich skupiny, která nejsou vykazována jako dospělá zvířata a jejich skupiny.

e) Zboží:

- obsahuje movité věci a zvířata, nabyté za účelem prodeje, a dále výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen, a zvířata vlastního chovu, která dospěla, byla aktivována a jsou určena k prodeji s výjimkou jatečných zvířat

- nemovité věci, které účetní jednotka, jejímž předmětem činnosti je nákup a prodej nemovitých věcí, nakupuje za účelem prodeje a sama je nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení.

f) Poskytnuté zálohy na zásoby:

- obsahuje krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení zásob.

3.2.2. Oceňování zásob²⁹

Oceňování zásob řeší ČÚS pro podnikatele č. 015 – Zásoby, konkrétně v bodě 4. Dále se oceňování zásob řídí podle § 25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a § 49 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.

Zásoby se oceňují těmito způsoby:

- a) pořizovacími cenami – oceňují se tak zásoby, které byly nakoupené, pořizovací cena se skládá z ceny pořízení, což je cena za samotné zboží, a dalších nákladů jako je dopravné, clo a podobně,
- b) vlastními náklady – se oceňují ty zásoby, které účetní jednotka sama vyrobila. Cena se pak skládá z přímých (mzdy, materiál) a nepřímých nákladů (energie),
- c) reprodukční pořizovací cenou – touto cenou se oceňují zásoby, které byly pořízeny nabytím, a tudíž není známá jejich cena. Tu proto musí stanovit znalec.

Úbytky zásob ze skladu se oceňují jedním z těchto způsobů.

- a) váženým aritmetickým průměrem z ocenění při pořízení,
- b) metodou FIFO, neboli „*First In, First Out*“, což znamená, že první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob,
- c) předem stanovenou cenou účetní jednotkou (pevnou cenou).

3.2.3. Opravné položky k zásobám

Opravné položky jsou definovány v ČÚS č. 005. V úvodu tohoto standardu je psáno, že opravnými položkami se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku za podmínek, které jsou uvedeny v § 55 vyhlášky³⁰. Podmínky v této vyhlášce uvedené jsou:

„(1) Opravné položky se vytvářejí pouze k účtům majetku v případech snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku. Tyto opravné položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru

²⁹ ČÚS 707

³⁰ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.

nebo není snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem, například reálnou hodnotou. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek.

(2) Opravné položky lze vytvářet i v případech, kdy tak stanoví zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

(3) Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží, popřípadě zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace neprokáže opodstatněnost její výše.

(4) Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku.“

Tvorba opravných položek k zásobám je velmi častou záležitostí, a to z důvodu, že u zásob dochází k tomu, že jsou zastaralé a tudíž těžko prodatelné nebo dokonce neprodejně. V případě, že je skutečná hodnota zásob nižší než hodnota účetní, je účetní jednotka povinna vytvořit k této zásobě opravnou položku. Pokud by opravnou položku nevytvořila, byla by aktiva v rozvaze nadhodnocená a to je v rozporu se zásadou věrného zobrazení.

3.2.4. Účtování zásob³¹

Zásoby lze účtovat dvěma způsoby.

1) Způsob A:

U toho způsobu je obrovskou výhodou okamžitý přehled o prostředcích, které jsou vázány v jednotlivých druzích zásob, neboť se záznamy o výdajích na pořízení zásob soustřeďují na účtech třídy 1 a to následovně:

- 111 – Pořízení materiálu, případně 131 – Pořízení zboží, na kterých pomocí analytické evidence sledují veškeré náklady, které se pojí na pořízení materiálu (zboží), tzn. cenu zboží, přepravné, pojistné, clo apod. Na základě příjemky se zboží převede do skladu a zaúčtuje na účet.
- 112 – Materiál na skladě nebo 132 – Zboží na skladě a v prodejnách. Kam se materiál (zboží) převede z pořizovacích účtů na sklad.

Účtování materiálu od jeho nákupu až po zaplacení a vydání ze skladu může zjednodušeně vypadat následovně:

		MD/D
1. Nákup materiálu od neplátce DPH	10.000 Kč	111/321

³¹ ČÚS 707

2. Doprava materiálu	500 Kč	111/321
3. Převod materiálu na sklad v pořizovací ceně	10.500 Kč	112/111
4. Výdejka na materiál	10.000 Kč	501/112
5. Zaplacení materiálu	10.000 Kč	321/221

Kdy: 221 – Bankovní účet, 321 – Dodavatelé, 501 – Spotřeba materiálu.

2) Způsob B:

Při účtování způsobem B se v průběhu roku účtují veškeré výdaje na pořízení zásob rovnou do nákladů. V průběhu roku tedy nejsou v účetnictví dostupné průběžné údaje o stavu zásob.

		MD/D
1. Nákup materiálu od neplátce DPH	10.000 Kč	501/321
2. Doprava materiálu	500 Kč	501/321
3. Převod materiálu na sklad v pořizovací ceně		neúčtuje se
4. Výdejka na materiál		neúčtuje se
5. Zaplacení materiálu	10.000 Kč	321/221

Kdy: 221 – Bankovní účet, 321 – Dodavatelé, 501 – Spotřeba materiálu.

3.3. Audit zásob

V auditu jsou zásoby jednou z nejnáročnějších oblastí na kontrolu. Významnou roli v auditu zásob hraje inventarizace. Vzhledem k složitosti zásob, je vyžadována osobní účast auditora při fyzické inventuře. Zásoby jsou jednou z položek, u kterých nejde zpětně fyzicky zjistit jejich hodnotu k určitému datu. Neúčastí na inventuře může auditor přijít o možnost získat důležité informace.

Při auditu zásob by měl auditor vzít v úvahu:

- jakým způsobem jsou zásoby skladovány;
- jestli je inventarizace průběžná nebo jednorázová;
- jakou metodu oceňování účetní jednotka používá;
- jaký je charakter zásob, které účetní jednotka skladuje; jedná se o položky snadno zcizitelné? Pokud ano, jak jsou zabezpečeny?
- jaká je politika vytváření opravných položek;
- co dělá účetní jednotka se zásobami, které jsou dočasně nevyužité;

- odlišuje důsledně účetní jednotka zásoby od dlouhodobého hmotného majetku;
- a mnoho dalších faktorů, které vyplývají z činnosti účetní jednotky.

Tyto uvedené záležitosti musí auditor prodiskutovat s příslušnými pracovníky. S finančním ředitelem, s vedoucím skladu, s vedoucími pracovníky logistiky, s členy inventarizační komise a s dalšími.

V rámci vyhodnocování rizik auditor používá běžné analytické postupy, o kterých už jsme si řekli. Pro připomenutí, šlo o využití poměrových ukazatelů finanční analýzy, mezioční porovnání zůstatků a další. K dokumentům, na které by se auditor měl zaměřit, patří popisy postupů účtování, dokumentace k inventarizaci zásob, rozpočty, smlouvy a také protokoly o provedených auditech.

3.3.1. Cíle a postupy při auditu zásob

U každého výrobního podniku hrají zásoby velice důležitou roli. Zajišťují chod výroby a především na sebe vážou peněžní prostředky. Proto je v zájmu společnosti, aby věnovala řízení zásob velkou pozornost. Největším rizikem u zásob je jejich zastarávání a tím pádem ztráta hodnoty. A vzhledem k tomu, že údaje o finančním stavu zásob jsou zveřejňovány v účetní závěrce společnosti, je důležité, aby auditor potvrdil, že uvedené částky nejsou nijak zkreslené.

Je jasné, že auditor během své práce nemůže ověřit každou položku zásob v dané účetní jednotce. Proto auditor namátkově vybere několik faktur, u kterých zkontroluje, že jsou zaúčtovány správně, ve správném období a ve správném ocenění. Důležité je přitom, aby se auditor zaměřil na možná rizika nadhodnocení a podhodnocení zásob.

Nadhodnocení zásob se posuzuje u nákladů. V tomto případě může dojít k následujícím chybám:

- nákup byl účetní jednotkou zaúčtován, ale zásoby nebyly přijaty;
- částka na kupním dokladu je nižší než zaúčtovaná částka;
- zásoby, které budou přijaté v příštím období, jsou již zaúčtovány;
- zboží firma vrátila dodavateli, ale nezaúčtovala dobropis;
- zboží firma vrátila dodavateli, byl zaúčtován dobropis, ale v nižší hodnotě;
- zboží firma vrátila dodavateli v běžném období, ale dobropis zaúčtovala až v následujícím období.

Naopak podhodnocení zásob se testuje u výnosů. Chyby, ke kterým může dojít, jsou následující:

- ve firmě byly vydány zásoby, ale nebylo to zaznamenáno;
- vydané zásoby byly zaúčtovány v nižší hodnotě,
- zásoby ve firmě byly odcizeny, ale tato skutečnost nebyla zaúčtována.

3.3.2. Testování zásob

Nejvíce informací k testování zásob získává auditor při inventuře. Inventura se dle zákona o účetnictví provádí alespoň jednou za rok. Účetní jednotka se však může rozhodnout, že bude inventuru provádět častěji. Zákon auditorovi umožňuje se inventury účastnit. Pokud by mu to účetní jednotka nedovolila, mohl by to být důvod pro vydání výroku s výhradou.

Ve většině případu se inventury účastní asistent auditora. Předpokládá se, že asistent auditora má dostatečné vědomosti a znalosti na to aby přesně věděl, jak má postupovat. Auditor se dohodne s vedením účetní jednotky, případně s jiným pověřeným pracovníkem, na termínu, kdy asistent auditora na inventuru přijde. Asistent auditora přichází na inventuru ve většině případů až k jejímu závěru, kdy je větší část zásob již přepočítaná. Samozřejmostí je, že nesmí být spočítané všechny zásoby a že inventura dále probíhá. Než přijde auditor s pověřeným pracovníkem na sklad, zažádá si o registr zásob, tedy o soupis veškerých zásob, které účetní jednotka na svém skladu eviduje. Je samozřejmostí, že celková částka zásob uvedená v registru, musí odpovídat částce, která je vykázána v hlavní knize.

3.3.3. Výběr vzorků k testování zásob, účast na inventuře

Jak už bylo řečeno, není v silách auditora, tedy ani v silách asistenta auditora, aby otestoval všechny položky zásob na skladě. Musí si určit, kolik položek k testování si vybere.

Počet vzorků, které má asistent auditora vybrat, určuje auditor. Ten si určí vhodnou základnu, ze které bude stanovovat hodnotu materiality a musí si určit procento, které pro výpočet použije. Pro připomenutí, doporučené hodnoty pro stanovení materiality dle Komory auditorů jsou následující:

- | | |
|--------------------|------|
| • HV před zdaněním | 3-7% |
| • Výnosy | 1-3% |
| • Celková aktiva | 1-3% |

- Vlastní kapitál 3-5%

Ale aby auditor mohl určit množství vzorků, musí stanovit materialitu po odečtení očekávané chyby neboli hladinu prováděcí významnosti. Ta se stanovuje jako 60 až 90 % ze stanovené významnosti.

V okamžiku kdy má auditor stanovenou hodnotu prováděcí významnosti, může pomocí následujícího zlomku stanovit počet vzorků, které asistent ověří.

$$\frac{\text{konečný stav daného účtu zásob}}{\text{materialita po odečtení očekávané chyby}}$$

Pro upřesnění: Po výpočtu daného zlomku vyjde desetinné číslo, které se pak pomocí auditorových postupů převede na počet vzorků. Například to může vypadat tak, že zlomek vyjde 7,2, ale vzorků se to rovná 15. Tyhle hodnoty si auditor stanovuje sám podle svých zkušeností a uvážení všech okolností v rámci ověřované účetní jednotky.

Nyní když má asistent auditora stanovený počet vzorků, nebrání mu nic v tom, aby začal testovat. Vzorky si asistent auditora může zvolit dvěma způsoby.

- 1) Sheet to floor – je metoda ověřování, kdy se auditor nejdříve podívá do poskytnutého inventurního soupisu, který firma při inventuře používá a z těchto soupisů asistent vybere položky, které jsou následně přepočítány a je tak zkontrolováno, že uvedené položky opravdu existují
- 2) Floor to sheet – u této metody je postup přesně opačný než u metody sheet to floor. To znamená, že asistent auditora si projde sklad a vytipuje si položky, u kterých následně přepočítá množství a to pak porovná se zápisy v inventurním soupisu.

Velmi důležité je, aby se asistent auditora zaměřil na významné položky, tedy pokud se zásoby pohybují okolo 20 milionů, nemá smysl ověřovat položku za 10 tisíc.

Asistent auditora testuje vybrané zásoby tak, že spolu s pověřenými pracovníky dané účetní jednotky projde sklad a vytipované položky jsou před asistentem znovu přepočítány. Kromě srovnání přepočítaného počtu vybraných položek asistent auditora také ověřuje, zda je způsob inventarizace vhodný a dostatečný. Je nutné sledovat, jak pracovníci postupují, jestli si značí již spočítané zásoby, zda je postup systematický a zda nebyly některé zásoby vynechány. Velmi účinné je, když pracovníci inventury dostanou nevyplněné sčítací archy, které vyplní napočítanými hodnotami, které se následně porovnají s hodnotami vedenými

v účetnictví. Pokud nějaká položka nesouhlasí, je přepočítána znova, případně je nesrovnalost vyřešena odpovídajícím postupem. Není vhodné dát zaměstnanci, který má zásoby počítat vyplněný sčítací arch, tedy aby tam byly napsány hodnoty, ke kterým má dojít. Tento postup může zavánět podvodem při inventuře. Od věci není, když se inventura provádí ve dvou vlnách. To znamená, že nejdříve spočítá zásoby jeden pracovník a následně i druhý pracovník.

Mimo všechny výše uvedené činnosti asistent auditora také sleduje zásoby, které sice nejsou ve vybraných vzorcích, ale na první pohled jde vidět, že na skladu leží už dlouho. U takových zásob pak ověřuje, jak dlouho zásoby na skladě jsou a jestli nejsou již znehodnocené. V případě, že znehodnocené jsou, měl by s auditorovou pomocí ověřit, zda jsou k těmto zásobám vytvořeny opravné položky.

Během celého procesu by asistent auditora měl získané informace průběžně a pečlivě zaznamenávat. Vhodné je, aby informace, které asistent zapisuje, měl odsouhlasené podpisem pracovníka, který s asistentem auditora spolupracoval.

3.4. Zásoby ve společnosti VN, a.s.

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka VN, a.s. je výrobní společností, tvoří zásoby v této účetní jednotce velkou část aktiv. Zásoby účetní jednotka skladuje ve skladech, které jsou rozčleněny podle toho, zda se jedná o materiál používaný k výrobě, o polotovary či nedokončenou výrobu nebo o hotových výrobky. Přestože, charakter zásob nedovoluje lehké zcizení, jsou všechny sklady pečlivě uzamykány a střeženy bezpečnostními kamerami. Za pohyb zásob na skladech odpovídají pověření pracovníci. Oficiální inventarizace zásob, ze kterých jsou pořizovány záznamy, probíhá jednou ročně. V průběhu roku si pověření pracovníci mohou dělat svou kontrolní inventuru.

Nevyužité zásoby jsou uloženy ve skladě nedokončené výroby. Pokud se objeví příležitost nedokončený výrobek prodat, je převeden na sklad polotovarů, odkud je následně vyskladněn a připraven k prodeji. Pokud to charakter zakázky dovolí, jsou nedokončené výrobky ze skladu vydány zpět do výroby, kde se dopracují a následně jsou uskladněny na sklad hotových výrobků.

Stav zásob, který účetní jednotka evidovala v roce 2014 a v dvou předchozích letech, je shrnut do tabulky 3.2. Přehled zásob účetní jednotky VN, a.s.

Tab. 3.2 Přehled zásob účetní jednotky VN, a.s.

		2012	2013	2014
Zásoby	Materiál	18.294.901,-	18.065.507,-	19.649.050,-
	Nedokončená výroba	84.258.103,-	98.386.64,-	156.048.527,-
	Polotovary	231.981,-	274.062,-	222.836,-
	Hotové výrobky	651.585,-	3.232.105,-	1.417.467,-
	Materiál na cestě	0,-	5.012.959,-	6.958.919,-
	Celkem	103.436.570,-	124.971.277,-	184.496.799,-
Aktiva za daný rok		232.586.568,-	281.932.421,-	381.601.898,-
Podíl zásob na aktivech		45 %	44 %	48 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle HK účetní jednotky VN, a.s. za dané roky

Extrémní nárůst nedokončené výroby v roce 2014 byl způsoben technickou závadou na jednom z výrobních strojů, ke konci roku. Tato závada byla v lednu 2015 odstraněna a nedokončená výroba byla dopracována a prodána.

3.4.1. Oceňování zásob ve společnosti VN, a.s.³²

Materiál, který účetní jednotka přebírá na sklad, účtuje v pořizovacích cenách. Náklady související s pořízením jsou součástí pořizovací ceny a jsou zaúčtovány přímo na danou položku při pořízení příjmkou, jako související náklad.

Stav zásob na skladě v analytické evidenci je oceňován váženým aritmetickým průměrem.

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují vlastními náklady. Za vedení skladu materiálu odpovídá pověřený pracovník nákupu a pověřený referent skladu.

Nedokončená výroba se taktéž oceňuje ve vlastních nákladech, tedy v přímých nákladech včetně výrobní režie. Jednotlivé položky nákladů pro oceňování nedokončené výroby jsou materiál, kooperace, mzdy, ostatní přímé náklady, výrobní režie.

Polotovary a výrobky vlastní výroby jsou taktéž oceňovány ve vlastních nákladech. Zboží je oceňováno v pořizovacích cenách.

3.4.3. Opravné položky ve společnosti VN, a.s.

Jak již bylo řečeno, účetní jednotka VN, a.s. se snaží nevyužitě zásoby rozprodat nebo znovu zapojit do výroby. Je téměř jisté, že se jí to nemůže podařit u všech zásob. Proto účetní jednotka k zásobám, které na skladě leží více jak jeden rok, tvoří opravné položky.

³² Vnitřní směrnice účetní jednotky VN, a.s.

V roce 2014 měla účetní jednotka VN, a.s. vytvořených pouze 7 % opravných položek k celkovým zásobám. Přitom celých 6,5 % opravných položek je tvořeno k materiálu a nedokončené výrobě. U nedokončené výroby byla příčinou vzniku opravných položek změna výrobního sortimentu u významného odběratele, tudíž klesla poptávka. I přes velkou snahu firmy odprodat zbylé polotovary, se nepodařilo v roce 2014 najít zájemce o tuto rozpracovanou zakázku. U materiálu došlo ke snížení předpokládaných objednávek v rámci jednotlivých projektů, kdy došlo ke změně desingu jednotlivých dílů, odběr dalších dílů nebyla firma schopna odhadnout. Předzásobení bylo nutné z důvodu pravidelných dodávek po dobu několika let s ohledem na termínové požadavky zákazníka. Pouze jedna ze zakázek, které byly příčinou tvorby opravných položek, byla prvoroční, ale při realizaci zakázky se objevily výrazné technologické potíže. Z hlediska opatrnosti a dle návrhu obchodního ředitele byly opravné položky stanoveny následovně:

- nedokončená výroba	5.936 tisíc korun;
- polotovary	197 tisíc korun;
- výrobky	128 tisíc korun;
- materiál	6.465 tisíc korun;
celkem	12.726 tisíc korun.

3.5. Průběh auditu zásob v účetní jednotce VN, a.s.

Jak již bylo řečeno, zásoby jsou jednou z nejsložitějších oblastí v účetnictví. To platí obzvlášť u tak velké firmy jako je právě VN, a.s. V silách auditora není otestovat všechny položky zásob, proto testuje na základě vzorku.

V první řadě auditor ověřil, zda se nic nezměnilo na skladování zásob a na jejich zabezpečení. Tyto skutečnosti projednal s pověřeným pracovníkem skladu, se kterým sklady prošel, zkontroloval zabezpečení skladů a nechal si od něj pracovníka podepsat protokol, který auditor k tomuto účelu používá. V účetní jednotce VN, a.s. se při této kontrole neobjevily žádné nedostatky.

3.5.1. Určení velikosti vzorku

Velikost vzorku je závislá na stanovení hladiny významnosti, bez této hladiny nelze velikost vzorku stanovit. V účetní jednotce VN, a.s. byla hladina významnosti stanovena na 7 % hospodářského výsledku před zdaněním. K určení hladiny významnosti použil auditor pomocný formulář 170, ve kterém je následující tabulka.

Tab. 3.3 Stanovení hladiny významnosti

Kritérium	Procento	Hodnota základny v tis. Kč	Použité procento	Významnost v tis. Kč
HV před zdaněním	3-7 %	75.739,00	7 %	5.301,73
Výnosy	1-3 %	426.214,00	1 %	4.262,14
Celková aktiva	1-3 %	552.953,00	1 %	5.529,53
Vlastní kapitál	3-5 %	236.038,00	4 %	9.441,52

Zdroj: Vlastní zpracování dle záznamů spisu auditora za rok 2014

Za optimální hladinu významnosti auditor stanovil 1 % z výnosů, tedy z tržeb za prodej výrobků a služby. Tuto hladinu významnosti auditor zvolil především proto, aby do testu správnosti bylo zahrnuto co nejvíce položek. Z tabulky je tedy patrné, že významnost je 4.262,14 tis Kč. Auditor tuto hodnotu zaokrouhlil na 4.000 tis. Kč.

Dále auditor stanoví hladinu prováděcí významnosti. Ta se stanovuje jako 60 až 90 % ze stanovené významnosti. Auditor ve firmě VN, a.s. určil, že prováděcí významnost bude 75 % ze zaokrouhlené významnosti. Po výpočtu to je 3.000 tis. Kč.

Pro testování si ještě auditor stanovil hranici jednoznačně nepodstatné nesprávnosti. Tato hodnota se obvykle stanovuje jako 1 – 5 % významnosti. Výsledná hranice představuje takovou hodnotu, do které je nesprávnost považována za nepodstatnou. Auditor tuto hranici v ověřované účetní jednotce stanovil na 3 % ze zaokrouhlené významnosti. Po přepočtu se dostává na částku 120 tis. Kč.

3.5.2. Inventura zásob ve společnosti VN, a.s.

Inventura zásob ve společnosti probíhá v souladu se zákonem o účetnictví a to jednou ročně. V účetní jednotce probíhá inventura vždy během ledna. Na inventuru byl vyslán asistent auditora. Vzhledem k tomu, že auditor v této společnosti provádí audit už od jejího vzniku, stanovil na základě zkušeností z minulých let a na základě zjištěné materiality přesný počet vzorků k testování u materiálu, nedokončené výroby a výrobků.

Asistent dostal za úkol otestovat celkem 35 vzorků zásob a to v následujícím rozdělení:

- 15 vzorků materiálu, 10 vzorků nedokončené výroby, 5 vzorků polotovarů a 5 vzorků výrobků.

Asistent auditora při svém postupu využil jednu z používaných metod a to metodu „sheet to floor“, která spočívá v tom, že asistent auditora vybere vzorky ze sčítacích archů. Vybrané položky jsou poté za přítomnosti asistenta na skladu znovu přepočítány a porovnány se záznamy ve sčítacím archu. Asistent si své poznatky zaznamenával do připravené tabulky. Asistent nepřišel na žádnou nesrovnalost a kladně ohodnotil i způsoby a postupy kontroly zásob zaměstnanci při inventuře.

Tab. 3.4 Tabulka asistenta auditora při inventuře

	Položka	MJ	Ocenění v Kč	Množství zjištěné firmou	Množství zjištěné při auditu	Rozdíl
Materiál	Čočka plynová velká	Ks	151.347	279	279	0
Materiál	Páska sklotextilní	Ks	78.853	40	40	0
Materiál	Korunka D29	Ks	49.736	14	14	0
Materiál	Koncovka vedení drátu	Ks	16.407	369	369	0
NV	Destička WNMG	Ks	29.888	122	122	0
Výrobky	Kolečko orovnávací	Ks	65.357	27.770	27.770	0
Výrobky	Nůž horní B	Ks	113.057	50	50	0

Zdroj: Vlastní zpracování dle poznámek asistenta auditora

3.5.3. Odsouhlasení registrů zásob na hlavní knihu VN, a.s.

Při auditu zásob je prvním krokem odsouhlasení toho, zda konečné částky v hlavní knize souhlasí s částkami uvedenými v knihách skladových evidencí. Pro lepší přehlednost zjištěných údajů byla vytvořena následující tabulka.

Tab. 3.5 Odsouhlasení registrů zásob na hlavní knihu

Účet	Hodnota dle RZ	Hodnota dle HK	Rozdíl
112 – materiál	19.640.051 Kč	19.649.051 Kč	0 Kč
119 – materiál na cestě	6.958.919 Kč	6.958.919 Kč	0 Kč
121 – nedokončená výroba	156.048.527 Kč	156.048.527 Kč	0 Kč
122 – polotovary vlastní výroby	222.836 Kč	222.836 Kč	0 Kč
123 – výrobky	1.617.467 Kč	1.617.467 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle RZ a HK

Jak je z tabulky patrné, odsouhlasení zásob je bez jakéhokoliv nálezu.

3.5.4. Testování ocenění zásob

Po odsouhlasení pohledávek začal auditor testovat ocenění zásob. Auditor si jako první vypočítal množství vzorků, které bude testovat. Jak už jsme se dozvěděli v předchozí kapitole,

množství testovaných vzorků se vypočítá jako podíl konečného stavu kontrolovaného účtu, tedy účet 112, a stanovené hladiny prováděcí významnosti. V našem případě je výpočet následující:

$$\frac{19.649.050}{4.000.000} = 4,91$$

Pro výsledný podíl neexistuje přesně stanovená hodnota testovaných vzorků, ale je plně na uvážení auditora. Ve firmě VN, a.s. auditor určil, že pokud se bude výsledný podíl pohybovat v rozmezí od 4 do 5, bude testovat 15 vzorků. Vzhledem k tomu, že auditovaná účetní jednotka oceňuje materiál na skladě v pořizovacích cenách, je tento test celkem nenáročný. Auditor si vyžádal od hlavní účetní všechny faktury, které se vztahují k vybraným vzorkům, a zjištěné hodnoty z faktur porovnal s hodnotami ve skladové evidenci. Auditor po dokončení testu konstatoval, že nenašel žádné věcné nesrovnalosti.

3.5.5. Test opravných položek

V rámci testu opravných položek si auditor vyžádal inventarizační zápisy k opravným položkám. Součástí těchto zápisů je doporučení finančního ředitele na tvorbu opravných položek, včetně určeného %, pomocí kterého finanční ředitel opravné položky stanovil a také včetně zdůvodnění, z jakého důvodu tyto opravné položky byly tvořeny. Celkový návrh finančního ředitele na výši opravných položek a důvody proč byly stanoveny jednotlivé opravné položky, byl probrán v kapitole 3.4.3.

Auditor si z vytvořených návrhů vytypoval 20 položek nedokončené výroby, a 5 položek polotovarů a 5 položek hotových výrobků, které přepočítal, aby zjistil, že částky opravdu odpovídají procentům navrženým finančním ředitelem. Pro účely této práce bylo vybráno 10 položek, které jsou zpracovány v následujících tabulkách.

Tab. 3.6 Test opravných položek NV

Odběratel	Položka	Náklady	%	Hodnota dle FŘ	Hodnota dle auditora	Rozdíl
VTX, a.s.	Vložka	2.675.218,23	95	2.541.457,32	2.541.457,32	0,-
MT, GmbH	Kroužek	1.147.677,54	95	1.090.293,66	1.090.293,66	0,-
TGS, Bhd	Těleso	523.533,33	90	471.180,-	471.180,-	0,-
TGS, Bhd	Matice	30.601,60	9	2.754,14	2.754,14	0,-
TGS, Bhd	Kroužek	137.425,05	90	123.628,55	123.628,55	0,-
GeO, Ltd	Kroužek	283.136,74	90	254.823,07	254.823,07	0,-

Zdroj: vlastní zpracování dle příloh k inventurním soupisům

Tab. 3.7 Test opravných položek u polotovarů a hotových výrobků

	Položka	Náklady	%	Hodnota dle FŘ	Hodnota dle auditora	Rozdíl
Polotovar	Příruba	97.621,86	90	87.860,-	87.860,-	0,-
Polotovar	Sedlo	47.251,61	90	42.526,-	42.526,-	0,-
Výrobek	Pila	191.427,13	30	57.428,-	57.428,-	0,-
Výrobek	Fréza	11.370,-	90	10.233,-	10.233,-	0,-

Zdroj: vlastní zpracování dle příloh k inventurním soupisům

Na základě provedeného testu auditor nezjistil žádné nesrovnalosti. Všechny testované položky odpovídaly hodnotám, které určil finanční ředitel a které byly zaúčtovány v účetnictví. Proto auditor konstatoval, že opravné položky k zásobám podávají věrný a poctivý obraz skutečnosti.

3.5.6. Závěr z auditu zásob

Všechny testy v rámci auditu zásob v účetní jednotce za rok 2014 dopadly velice dobře. Auditor u žádného testu neobjevil žádné nesrovnalosti, které by ovlivnily věrné a poctivé zobrazení skutečností. Velkou roli v bezchybnosti hraje doba existence účetní jednotky, po kterou se firma neustále rozvíjí a sleduje nejnovější technologie a také to, že je každý rok důsledně přijímá rady a doporučení auditora.

4. Audit pohledávek ve výrobním podniku

Struktura této kapitoly je stejná jako v kapitole 3. Audit zásob ve výrobním podniku. V první řadě je probrána legislativní úprava pohledávek, dále je probrán teoretický postup auditora při auditu pohledávek a nakonec je tento postup aplikován na vybranou účetní jednotku.

4.1. Legislativní úprava pohledávek

Stejně jako zásoby, tak i pohledávky jsou upraveny určitými předpisy, které se musejí při práci s nimi dodržovat.

4.1.1. Definice pohledávek

Pohledávky upravuje Český účetním standard č. 017 – Zúčtovací vztahy. Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., konkrétně dle § 10 a § 11 pohledávky dělíme na krátkodobé a dlouhodobé. Krátkodobé pohledávky jsou takové, jejichž splatnost je kratší než jeden rok, dlouhodobé pohledávky mají dobu splatnosti delší než jeden rok.

Jednoduše se dá pohledávka definovat jako právo podniku na zaplacení určité peněžní sumy.

Pohledávky účetní jednotky můžou být následující:

- pohledávky z obchodních vztahů (nárok na zaplacení poskytnuté služby či prodaného zboží);
- pohledávky za zaměstnanci (například nezaplacené manko či nevyúčtována záloha na pracovní cestu);
- pohledávky vůči státu (daňové přeplatky);
- pohledávky za dodavatele (dobropisy);
- jiné pohledávky.³³

Tato diplomová práce je zaměřena především na pohledávky z obchodních vztahů. Ty jsou v účetní jednotce velice důležité, neboť pokaždé, když firma prodá svůj výrobek, zboží či službu na fakturu, vzniká pohledávka. V závěru kapitoly je ve zkratce popsán auditorům postup při testování ostatních pohledávek.

³³ <http://www.testyzucetnictvi.cz/slovnicek-ucetnich-pojmu.php?pojem=pohledavka>

4.1.2. Účtování pohledávek

Účtování pohledávek se věnuje Český účetní standard č. 017 – Zúčtovací vztahy. Účtování o zúčtovacích vztazích je jednou ze základních operací každé účetní jednotky. Standard č. 017 obsahuje základní postupy účtování zúčtovacích vztahů.

Základní účtování, kdy budeme předpokládat, že jsme neplátcí DPH a že prodáváme naše výrobky tuzemskému odběrateli, může vypadat následovně:

		MD/D
1. Vydaná faktura za prodej výrobků (neplátce DPH)	15.000,-	311/601
2. Zaplacení faktury od odběratele na BÚ	15.000,-	221/311

4.1.3. Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám lze rozčlenit na:

- 1) Účetní – účetní opravné položky jsou daňově neúčinné, tudíž nemají žádný vliv na daňový základ. Účetní opravné položky jsou zcela v režii účetní jednotky a odvíjí se od její strategie a politiky. Cílem účetních opravných položek je krátkodobě snížit ocenění pohledávky. Opravná položka většinou vzniká nezaplacením nějaké pohledávky. V okamžiku, kdy je pohledávka zaplacená, je opravná položka vyrušena.
- 2) Daňové neboli zákonné opravné položky k pohledávkám – účelem daňových opravných položek je vrácení zdaněných výnosů v minulosti. Z toho vyplývá, že tyto opravné položky základ daně ovlivňují. Aby si mohla účetní jednotka o hodnotu pohledávky snížit daňový základ, musí splňovat podmínky, které stanovuje zákon č. 593/1992, o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu.

Zákon o rezervách v § 2 říká, že opravné položky nelze tvořit k cenným papírům a ostatním investičním nástrojům, úvěrům, půjčkám, ručení, plnění ve prospěch vlastního kapitálu, úhradám ztráty obchodní korporace, smluvním pokutám a úrokům z prodlení, poplatkům z prodlení, penále a jiných sankcí ze závazkových vztahů, k pohledávkám nabytým bezúplatně a k souboru pohledávek.

U tvorby zákonných opravných položek je třeba upozornit na novelizaci zákona platnou od 1. ledna 2014. Tato novelizace zcela mění podmínky pro tvorbu opravných položek

k pohledávkám splatným po tomto datu. Pohledávky, které jsou splatné do 31. prosince 2013 se i nadále tvoří podle starých podmínek.

Podmínky pro tvorbu opravných položek k pohledávkám splatným do 31. prosince 2013:

„(1) Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhne částku 200 000 Kč, a jejichž tvorba je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, mohou v období, za které se podává daňové přiznání, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, pokud k těmto pohledávkám nevytvářejí opravné položky a rezervy podle § 5 a 5a, a od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než 6 měsíců, až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

(2) Vyšší opravné položky, než je uvedeno v odstavci 1, lze vytvářet ke zde uvedeným pohledávkám jen v případě, bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu nebo soudní řízení nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní za podmínky, že od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než

- a) 12 měsíců, až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- b) 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- c) 24 měsíců, až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- d) 30 měsíců, až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- e) 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.*

(3) Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994, jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku je vyšší než 200 000 Kč a nejsou k nim vytvářeny opravné položky podle § 5 a 5a, mohou v období, za které se podává daňové přiznání, vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, jen v případě, bylo-li ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí řízení podle zvláštního právního předpisu, soudní řízení nebo správní řízení podle zvláštního právního předpisu, jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní, za podmínky, že od konce sjednané lhůty splatnosti pohledávky uplynulo více než

- a) 6 měsíců, až do výše 20 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- b) 12 měsíců, až do výše 33 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*
- c) 18 měsíců, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,*

- d) 24 měsíců, až do výše 66 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- e) 30 měsíců, až do výše 80 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- f) 36 měsíců, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.³⁴

Podmínky pro tvorbu opravných položek k pohledávkám splatným po 1. lednu 2014:

Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31. prosinci 1994, ale zároveň splatným po 1. lednu 2014, jejíž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku byla vyšší než 200.000 Kč, už nemusejí splňovat podmínku, že k pohledávce musí být zahájeno soudní či jiné řízení. Výše opravných položek byla po novelizaci stanovena následovně:

- a) 18 měsíců po splatnosti, až do výše 50 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky,
- b) 30 měsíců po splatnosti, až do výše 100 % neuhrazené rozvahové hodnoty pohledávky.

Pozor je třeba dát u pohledávek nabyté postoupením, jejíž rozvahová hodnota bez příslušenství v okamžiku jejího vzniku byla vyšší než 200 000 Kč. Zde pořád platí, že se mohou tvořit opravné položky podle odstavce 1 pouze v případě, že bylo ohledně těchto pohledávek zahájeno rozhodčí, soudní nebo správní řízení, a jehož se poplatník daně z příjmů řádně účastní.³⁵

Podmínka pro nepromlčenou pohledávku, která je v okamžiku vzniku do 30.000 Kč a je po splatnosti alespoň 12 měsíců, může poplatník odepsat až do výše 100 %, jak říká § 8c, zákona č.593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

4.1.4. Účtování opravných položek k pohledávkám

Účtování opravných položek k pohledávkám se odvíjí od toho, zda tvořená opravná položka k pohledávce splňuje výše uvedené podmínky, či nikoliv.

Pokud jsou splněny podmínky stanovené zákonem o rezervách pro daňovou opravnou položku, tak účtování vypadá následovně:

	MD/D
1. Tvorba opravné položky k pohledávce	558/391
2. Zrušení opravné položky k pohledávce	391/558

³⁴ § 8a zákona č.593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů – s platností do konce roku 2013

³⁵ § 8a zákona č.593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Pokud podmínky definovány v zákoně o rezervách daňovou opravná položka nesplňuje, změni se účtování této pohledávky následovně:

	MD/D
1. Tvorba opravné položky k pohledávce	559/391
2. Zrušení opravné položky k pohledávce	391/559

Kdy: 391 – Opravná položka k pohledávkám, 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek, 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek.

4.2. Audit pohledávek³⁶

Při vyhodnocování se auditor musí nejprve řádně seznámit s vnitřními směrnicemi, které se zabývají pohledávkami. Musí posoudit, zda jsou dodržovány zvolené účetní metody, zda jsou pohledávky dobře klasifikovány z hlediska doby splatnosti na krátkodobé a dlouhodobé, a zda jsou směrnice celkově vhodné a přiměřené.

Při auditu pohledávek auditor bere v úvahu a testuje:

- Jaké druhy pohledávek účetní jednotce vznikají – pouze dodavatelé nebo i stát, zaměstnanci;
- kdo jsou zákazníci účetní jednotky – jsou to pouze významní a stálí zákazníci nebo drobní odběratelé, kteří se střídají;
- jaké jsou obchodní podmínky;
- jak jsou vyhodnocována rizika spojená s platební morálkou;
- jestli má účetní jednotka nějaké významné pohledávky za přízněné strany;
- jestli jsou vykazované pohledávky zaúčtované do správného období a na správném účtu;
- zda pohledávky nejsou nadhodnoceny.

Výše uvedené projednává auditor s finančním ředitelem, se zaměstnanci obchodního oddělení, s pracovníky controllingu a také s pracovníky, kteří mají na starost sledování platební morálky odběratelů.

4.2.1. Cíle auditu pohledávek

Jak už jsme si řekli, v každé firmě vzniká několik druhů pohledávek. Tyto pohledávky mohou být z obchodních styků, pohledávky za stát, pohledávky za zaměstnanci a další.

³⁶ *Příručka pro provádění auditu*. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1

Všeobecně jsou všechny pohledávky rozvahově aktivní. Z toho vyplývá, že hlavním cílem při auditu pohledávek je zjistit, zda pohledávky nejsou nadhodnoceny.

Pro auditora to znamená, že musí zjistit, zda pohledávky vykázané v účetnictví skutečně existují, zda ocenění těchto pohledávek odpovídá skutečnosti a také jestli pohledávky, které účetní jednotka vykázala, zaúčtovala do správného období a na správný účet. Právě zaúčtování pohledávky do nesprávného období může být jednou z příčin nadhodnocení pohledávek. V praxi to vypadá tak, že účetní jednotka zaúčtuje prodej zboží již v prosinci, ale ve skutečnosti k předání zboží dojde až v lednu. Další příčinou nadhodnocení pohledávek je špatné nebo žádné zaúčtování vydaných dobropisů. To znamená, že účetní jednotka firmě snížila hodnotu pohledávky pomocí dobropisu, ale tuto skutečnost již nepromítla do svého účetnictví, z čehož vyplývá, že v účetnictví hodnota pohledávky snížena nebyla.

4.2.2. Analýza pohledávek a jejich testování

V rámci testování pohledávek a vyhodnocování rizik auditor používá běžné analytické procedury. To znamená, že by měl zjistit, jaká je doba obratu pohledávek a porovnat je s obvyklými hodnotami tohoto ukazatele. Dále by měl pohledávky porovnat meziročně z hlediska výše a struktury. Vhodné je analyzovat případné změny hodnot pohledávek, které účetní jednotka eviduje vůči svým významným odběratelům. Auditor dále porovná podíl pohledávek po splatnosti k celkovým pohledávkám a tento podíl analyzuje. Neméně důležité je provést analýzu opravných položek. Nejlepší je, když auditor porovná opravné položky vytvořené v minulosti s těmi, co jsou vytvořeny v současnosti.

Po provedení výše uvedených analytických postupů by měl auditor provést inspekci firemní dokumentace. K této firemní dokumentaci lze zařadit popisy postupů vyhodnocování a účtování opravných položek, smlouvy, které má firma uzavřené s významnými odběrateli, analýzy kreditního rizika odběratelů a věkovou strukturu pohledávek, ale také zápisy z porad vedení účetní jednotky, které řeší případné soudní spory vůči dodavatelům.

V reakci na vyhodnocená rizika je nutné provést testy kontrol, detailní a analytické testy. Je třeba pamatovat na to, že při provádění auditorských postupů má auditor povinnost navrhnout a provést testy věcné správnosti u všech významných transakcí a zůstatků na účtech. Pokud auditor dojde k závěru, že vyhodnocené riziko je významné, musí provést test věcné správnosti, který na toto riziko bude reagovat.

Během testů kontrol lze vycházet z kontrolních postupů samotné firmy. Pokud ale auditor chce na tuto kontrolu spoléhat, musí ověřit její fungování a také soulad této kontroly s příslušnými předpisy.

V rámci analytických testů při auditu pohledávek se auditor především zaměřuje na kontrolu toho, že jsou vytvořeny dostatečné opravné položky nebo zda je proveden správný přepočet pohledávek v cizí měně. Důležité je také provést test vytvořených opravných položek, pokud firma nějaké opravné položky eviduje.

Nejběžnějším testem v oblasti pohledávek je zasílání konfirmačních dopisů. Konfirmační dopisy jsou zasílány odběratelům k potvrzení, že částka, kterou má firma zaúčtovanou jako pohledávku, odpovídá částce, kterou má odběratel zaúčtovanou jako závazek. Konfirmace by měla obsahovat detailní struktury všech pohledávek, která odsouhlasení usnadní, případně usnadní identifikaci rozdílů. Důležité je, aby v konfirmaci byl upozorněn odběratele na to, že odpověď na konfirmační dopis má zaslat zpět přímo auditorovi, nikoliv účetní jednotce. Pokud by byl dopis zaslán zpět účetní jednotce, vzniká možné riziko, že účetní jednotka dopis upravila. V tomto případě musí auditor provést alternativní postup k získání kontrolních údajů.

Pokud audit probíhá dlouho po konci účetního období, je pravděpodobné, že pohledávky již byly vyrovnány. V tomto případě auditor provádí test následných plateb. V tomto případě je na auditorovi, aby se ujistil, že daná úhrada patří opravdu k dané platbě. Nevhodné jsou konfirmace i v případě, kdy auditor ví, že odběratelé stejně nekomunikují, a že by na dopis nedostal odpověď.

V případě detailního testování musí mít auditor dostatek informací jak o vzniku pohledávky před koncem roku, tak i informace o platbě za pohledávku po skončení auditovaného roku. Zatímco u konfirmací lze ověřovat pohledávky po skupinách za jednotlivého odběratele, u detailních testů je nutné řešit každou fakturu nebo dodací list samostatně. Detailní testy jsou pracnější a můžou představovat řadu komplikací, například přiřazování plateb k fakturám, které jsou uhrazeny hromadnou platbou.

Audit pohledávek za stát

4.3. Pohledávky v účetní jednotce VN, a.s.

V účetní jednotce VN, a.s. vznikají jak pohledávky z obchodních vztahů, tak pohledávky za stát. Během roku firma eviduje i pohledávky za zaměstnanci, ale na konci roku je účet 335 vždy nulový.

4.3.1. Pohledávky z obchodních vztahů

Účetní jednotka VN, a.s. má jak tuzemské, tak zahraniční zákazníky. Tuzemští klienti jsou z celé České republiky, nejvíce jde o odběratele z Ostravy. Zahraniční zákazníci pochází z Evropské unie i ze třetích zemí. Z toho vyplývá, že účetní jednotka vystavuje i faktury v cizích měnách. Nejvíce firma fakturuje v dolarech, librách, norských korunách a eurech. Pohledávky v cizí měně se přepočítávají na českou měnu devizovým kurzem³⁷, a to k okamžiku uskutečnění účetního případu a ke konci rozvahového dne, k němuž se sestavuje účetní závěrka. Pro přepočet cizí měny na českou měnu používá účetní jednotka denní kurzy vyhlášené Českou národní bankou v den předcházející dni uskutečnění účetního případu.

Faktury vydané do tuzemska i zahraničí jsou účtovány pod stejnou číselnou řadou. Struktura číselné řady je 5ZZ RRXXXX, kdy ZZ je druh dokladu, dle registrů informačního systému, RR je poslední dvojčíslí daného roku a XXXX označuje pořadové číslo dokladu. Rozlišení toho, zda je faktura tuzemská, jestli půjde do Evropské unie nebo do třetí země, probíhá až při likvidaci faktury, kdy má firma pro každou skupinu vytvořený analytický účet.

Splatnost faktur ve firmě VN, a.s. je 30, 60 a výjimečně 90 dní. Délka splatnosti se odvíjí podle délky spolupráce, podle platební schopnosti odběratele nebo podle hodnoty zakázky. Přesto je převážná část faktur vystavována s 60 denní splatností.

Struktura tržeb účetní jednotky z hlediska tuzemských a zahraničních odběratelů

Dle výroční zprávy za rok 2014 se export společnosti zvýšil meziročně o 105 mil. Kč a dosáhl hodnoty 382 mil. Kč, což tvořilo téměř 90% tržeb společnosti. Naopak tuzemské tržby klesly o 22 mil. Kč. Na konci roku 2014 měla účetní jednotka již tolik objednávek, které tvořili 85% plánovaných tržeb na rok 2015. Nejvýznamnějšími exportními zeměmi byly Brazílie, Malajsie, Velká Británie, Německo, Norsko a USA.

Pro srovnání změny exportu a tržeb byly potřebné údaje sepsány do následující tabulky.

³⁷ Denní kurzy devizového trhu dle ČNB jsou pro aktuální pracovní den k dispozici po 14:30. Proto je používán kurz z předešlého dne.

Tab. 4.1 Struktura pohledávek z pohledu zahraničí a tuzemska

	2014	2013	2012
Export	382.243.105,-	278.030.802,-	168.133.294,-
Tuzemsko	43.971.072,-	64.898.584,-	92.603.816,-
Celkové tržby	426.214.177,-	342.929.386,-	260.737.110,-
Podíl tržeb na exportu	90 %	81 %	65 %
Podíl tržeb na tuzemsku	10 %	19 %	35 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle HK 2012, 2013, 2014

Z tabulky je patrné, že export ve firmě rok od roku roste. Za příčinu poklesu tuzemského podílu na tržbách lze považovat složitý technologický vývoj na trhu s ropou i jadernou energií, kdy ve světě je tento vývoj oproti tuzemsku popředu.

4.3.2. Opravné položky k pohledávkám v účetní jednotce VN, a.s.

Tvorba opravných položek v účetní jednotce VN, a.s. se řídí příslušnými ustanoveními zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a českých účetních standardů pro podnikatele. Z výše uvedeného vyplývá, že opravné položky se mohou vytvářet k účtům majetku v případech snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace. Opravné položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru. Při inventarizaci se musí posoudit výše vytvořených opravných položek.

Opravné položky se účtují na vrub nákladů a opravná položka se sníží, případně zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace neprokáže opodstatněnost její výše. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a nelze je tvořit na zvýšení hodnoty majetku.

Opravné položky firma tvoří až u pohledávek, které jsou 12 měsíců po splatnosti, pokud jde o pohledávky splatné do 31. prosince 2013, a u pohledávek které jsou 18 měsíců po splatnosti, pokud jde o pohledávky splatné po 1. lednu 2014.

Účetní opravné položky firma nevytváří.

4.3.3. Ostatní pohledávky účetní jednotce VN, a.s.

Na konci roku účetní jednotka evidovala na účtu 343 na straně MÁ DÁTI částku 80.406.723 Kč, oproti tomu na straně DAL pouze 78.052.025 Kč. Z čehož jasně vyplývá, že DPH z přijatých plnění převýšilo daňovou povinnost z uskutečněných plnění a tudíž účetní jednotce vznikl nárok na odpočet DPH v 998.367 Kč.

Další pohledávkou, která účetní jednotce vznikla za stát, je přeplatek na silniční dani ve výši 4.0088 Kč. Nicméně tato částka je zanedbatelná, proto se ji auditor nevěnoval ani v rámci auditu.

V účetní jednotce VN, a.s. v průběhu roku vznikají pohledávky za zaměstnance ve formě záloh na tuzemské a zahraniční cesty. Za rok 2014 byly celkové poskytnuté zálohy ve výši 1.075.975 Kč, tyto zálohy ovšem byly se zaměstnanci v plné výši vyúčtovány a jak již bylo řečeno, pohledávky za zaměstnanci jsou na konci účetního období nulové.

4.4. Průběh auditu pohledávek v účetní jednotce VN, a.s.

V rámci auditu pohledávek se auditor zaměřil na krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů. Dlouhodobé pohledávky z obchodních vztahů auditor nekontroloval, neboť firma eviduje dlouhodobé závazky pouze v hodnotě 25 tisíc ve formě poskytnutých záloh. Tato částka je v účetní jednotce VN, a.s. zanedbatelná.

4.4.1. Odsouhlasení saldokonta pohledávek

Jako první si auditor vyžádá od pověřených pracovníků hlavní knihu, která obsahuje zůstatky na jednotlivých účtech. Zůstatky na jednotlivých účtech pohledávek je auditor povinen zkontrolovat. Poté na základě dalších poskytnutých podkladů z účetnictví si auditor vypracuje vlastní saldokonta pohledávek a následně tyto zjištěné hodnoty porovná s hlavní knihou. Auditor nejdříve porovnal s hlavní knihou zůstatky u jednotlivých analytik a následně porovnal celkovou částku na účtu 311. Hodnoty byly následující:

Tab. 4.2 Odsouhlasení saldokonta pohledávek

	Hodnota dle saldokonta	Hodnota dle HK	Rozdíl
311 1 – tuzemsko	13.862.340 Kč	13.862.340 Kč	0 Kč
311 2 – Evropská unie v Kč	5.396.091 Kč	5.396.091 Kč	0 Kč
311 23 – 3. země v Kč	15.747.888 Kč	15.747.888 Kč	0 Kč
311 25 – EU v GBP	3.667.353 Kč	3.667.353 Kč	0 Kč
311 3 – cizí měna	50.158.338 Kč	50.158.338 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle HK a poznámek auditora

Kromě analytických účtů uvedených v tabulce, používá firma ještě analytický účet 311 8, což jsou smluvní pokuty udělené odběratelům. Tento účet měl ke konci roku nulový zůstatek. Po provedení prvního testu auditor neshledal žádné nedostatky a rozdíly.

Auditor pokračoval v testování a požádal o šanony s fakturami za kontrolované období. Auditor si určil, že náhodně vybere 25 tuzemských faktur, 25 faktur v rámci Evropské unie, 10 faktur v rámci 3. země, 15 faktur vystavených v GBP a 35 faktur vystavených v cizích měnách. U každé z faktur auditor zkontroloval, jestli doklady obsahují všechny povinné náležitosti, že jsou zaúčtovány na správném účtu a ve správném období a že veškeré údaje uvedené v saldokontu odpovídají údajům na skutečné faktuře. U zahraničních faktur navíc ověřil správnost použitého kurzu a následně přepočítal fakturovanou částku. Tento test byl časově poměrně náročný. Nejvíce času zabralo ověřování kurzu a přepočítávání jednotlivých faktur z cizí měny na koruny. Nicméně po ukončení tohoto testu auditor konstatoval, že všechny zkontrolované položky byly naprosto v pořádku a že nenašel žádné nesrovnalosti.

4.4.2. Přepočtení zahraničních pohledávek a kontrola kurzového rozdílu

Dalším krokem, který auditor provedl, byla kontrola zaúčtovaného kurzového rozdílu. Tento krok je obzvlášť v této účetní jednotce velice důležitý a to především proto, že zahraniční pohledávky tvoří více jak 60 % celkových pohledávek. Aby auditor mohl kurzový rozdíl spočítat a následně porovnat s tím, který je v účetnictví evidován, vytvořil si následující přehlednou tabulku.

Tab. 4.3 Přepočet zahraničních pohledávek

Měna	Kurz ČNB k 31.12.2014	Hodnota pohledávek k jejich vzniku	Hodnota pohledávek k 31.12.2014	Kurzový rozdíl (- ztráta, + zisk)
USD	22,834	392.924,69	439.782,84	- 46.858,15
GBP	25,591	1.309855,24	2.868.879,06	- 1.559.023,82
EUR	27,725	44946.530,59	44.320.297,80	626.232,79
NOK	3,071	1.022.773,84	1.408.329,89	- 385.556,05
Kurzový rozdíl celkem				-1.365.205,97

Údaje o kurzu k 31.12.2014 auditor doplnil dle informací na stránkách ČNB a o informace ohledně hodnoty pohledávek k jejich vzniku požádal hlavní účetní. Ta tyto informace vyfiltrovala z účetního programu a následně předala auditorovi. Auditor poskytnuté údaje doplnil do své tabulky a následně vypočítal hodnoty pohledávek ke konci účetního období. Poté od této hodnoty odečetl hodnotu pohledávek k jejich vzniku a tím získal kurzový rozdíl.

Aby auditor mohl zjištěný kurzový rozdíl porovnat s kurzovým rozdílem, který byl zaúčtován, musel si ještě z hlavní knihy zjistit, jaký je stav kurzových rozdílů na nákladových, respektive výnosových účtech. Údaje v hlavní knize byly následující.

Účet	Konečný zůstatek	Účet	Konečný zůstatek
56324 NOK	457.239,74	66324 NOK	71.683,69
5635 USD	140.870,20	6635 USD	94.012,05
5636 GBP	2.348.806,43	6636 GBP	789.782,61
5639 EUR	434.762,81	6639 EUR	1.060.995,60

Následně si auditor odečetl od kurzových zisků kurzové ztráty a výsledný rozdíl porovnal se svými zjištěnými hodnotami.

Měna	Kurzový rozdíl dle HK	Kurzový rozdíl dle auditora	Rozdíl
NOK	-385.556,05	-385.556,05	0,-
USD	-46.858,15	-46.858,15	0,-
GBP	-1.559.023,82	-1.559.023,82	0,-
EUR	626.232,79	626.232,79	0,-

Vzhledem k výsledkům tohoto testu auditor shledal, že kurzový rozdíl je zaúčtován ve všech měnách správně.

4.4.3. Konfirmace a test následných plateb

Jedním z nejběžnějších testů při auditu pohledávek je ověřování pomocí konfirmačních dopisů. Konfirmační dopisy jsou dopisy, které jsou rozeslány určeným odběratelům za účelem ověření pohledávek. V běžné praxi auditor pomocí hladiny významnosti opět vypočítá počet vzorků k ověření; tedy počet odběratelů, kterým je následně konfirmační dopis zaslán. V našem případě auditor bere konfirmační dopisy pouze jako prostředek komunikace a to především proto, že ve firmě VN, a.s. jsou konfirmace zasílány k datu 30. listopadu. V praxi to vypadá tak, že jsou konfirmační dopisy rozeslány zhruba 75 % náhodně vybraným odběratelům, v našem případě šlo o 115 odběratelům, a čeká se na to, kolik odběratelů pohledávku odsouhlasí, lépe řečeno, kolik odběratelů na dopis odpoví. Z našich 115 odběratelů odpovědělo na konfirmační dopis 69 odběratelů, kteří zároveň potvrdili výši svých závazků k účetní jednotce VN, a.s. ke dni 30. listopadu 2014 a dále odpovědělo 7 odběratelů, kteří své závazky potvrdili, ale v jiné výši s tím, že platby byly již odeslány. Hodnoty

pohledávek vůči těmto odběratelům auditor ověří pomocí dalšího testu a to testu následných plateb.

4.4.4. Test následných plateb

Jak již bylo řečeno, konfirmační dopisy jsou ve firmě VN, a.s. odesílány pro kontrolu pohledávek k poslednímu listopadu. Proto pro auditora nemají až tak velký význam. Větší váhu má pro auditora test následných plateb.

Pro účely tohoto testu si auditor vyžádá všechny bankovní výpisy, které účetní jednotka má k dispozici ke dni testu. V našem případě měl auditor k dispozici výpisy za měsíce leden a únor. Na základě bankovních výpisů auditor zkontroluje, že pohledávky, které byly ke dni 31.12.2014 evidovány se splatností do 28.2.2015 byly zaplacený. Z data splatnosti vyplývá, že šlo o podstatnou část všech objednávek neboť, jak už jsme si řekli, obvyklá doba splatnosti u faktur je 60 dní. V okamžiku, kdy auditor spáruje úhradu pohledávky v bance s danou pohledávkou má jistotu, že pohledávky opravdu existovaly a že byly zaúčtovány ve správné výši a do správného období. Tedy ověří pohledávky z obchodních vztahů i bez konfirmačních dopisů.

Při tomto testu následných plateb auditor objevil 1 pohledávku, které byla již po splatnosti, ale k datu 28. února zaplacená nebyla. Tomuto odběrateli byl obratem poslán konfirmační dopis, pro ověření, že pohledávka opravdu existuje. Odběratel do týdne pohledávku potvrdil a omluvil se za zpoždění platby, jejímž důvodem byl chybně zadaný příkaz v bance. Ostatní pohledávky, které měly splatnost do tohoto data, zaplacený byly, a tudíž byla ověřena jejich výše i jejich existence.

Ostatní pohledávky, které existovaly ke konci účetního roku 2014, ale jejich splatnost je až po 28. únoru byly všechny za stálé odběratele, kterým firma VN, a.s. poskytuje 90 denní splatnost, a tudíž auditorovi od těchto odběratelů stačilo vrácení a potvrzení konfirmačních dopisů, které byly posílány k poslednímu listopadu. Vzhledem k délce spolupráce s těmito odběrateli a s jejich ověřenou platební morálkou auditor nemá pochyby o tom, že je něco nesprávně.

Po ukončení testu následných plateb auditor usoudil, že jsou pohledávky zkontrolovány a poznamenal si, že neexistují žádné skutečnosti, které by ovlivnily věrný a poctivý obraz skutečnosti.

4.4.5. Test opravných položky k pohledávkám

Běžně následuje v každém auditu test opravných položek k pohledávkám. V ověřované firmě VN, a.s. tomu tak není, a to proto, že účetní jednotka neeviduje žádné opravné položky k pohledávkám. V hlavní knize je vykázán účet 391 s nulou. Firma neeviduje žádné pohledávky se splatností do 31. prosince 2013, tudíž se řídí novými podmínkami pro tvorbu zákonných opravných položek, kde hranice pro vytvoření první opravné položky je až 18 měsíců, přičemž nejstarší pohledávky firmy, je jich šest, jsou průměrně 120 dnů po splatnosti, tedy asi 4 měsíce. Účetní opravné položky firma netvoří.

4.4.6. Test ostatních pohledávek

Jak již bylo zmíněno, jedinými ostatními pohledávkami, které firma eviduje ke konci roku, jsou pohledávky za stát. Taký jsme se dozvěděli, že přeplatek na silniční dani je nevýznamný, a že se této položce auditor v rámci auditu nevěnoval. Jediná pohledávka za stát, která v účetní jednotce vznikla, je z pohledu DPH.

Při testování této položky auditor využil inventurního soupisu. Hodnota účtu 343 na tomto soupisu byla ve výši 4.018.519,-, což by odpovídalo i částce, která je uvedená v hlavní knize ke konci účetního období. Nicméně auditor otestoval přiznání k dani z přidané hodnoty za prosinec, které bylo součástí inventurního soupisu. Aby auditor mohl zkontrolovat, že je přiznání vyplněno správně, zažádal hlavní účetní o vytištění soupisů všech položek, které jsou uvedeny na jednotlivých řádcích v přiznání. Hodnoty, které jsou na těchto soupisech označeny jako součet řádku, si auditor přepsal do své tabulky v Excelu, kterou má vytvořenou právě pro účely kontroly DPH. Po vyplnění všech údajů do všech řádků auditorovi taktéž vyšel nadměrný odpočet ve výši 4.018.519,- a následně zhodnotil, že pohledávka za stát byla zaúčtována ve správně výši.

4.4.7. Závěr auditu pohledávek

Na základě jednotlivých testů v rámci testování pohledávek v účetní jednotce VN, a.s. auditor neshledal žádné významné nesrovnalosti na účtech pohledávek, proto lze říct, že celkově pohledávky podávají věrný a poctivý obraz skutečnosti.

5. Závěr

Diplomová práce je zaměřena na proces auditu zásob a pohledávek ve výrobním podniku. Cílem diplomové práce bylo popsat postup auditora při ověřování zásob a pohledávek v konkrétním podniku a následné doporučení, kde by firma mohla něco zlepšit. Mimo to bylo cílem práce probrat charakteristiku, právní a teoretickou úpravu auditu dle jednotlivých zákonů a příruček Komory auditorů ČR a seznámit čtenáře se samotným cílem auditu, což je vyjádření názoru nezávislé a kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů sestavených dle předepsaných účetních standardů a zveřejněných vedením účetní jednotky a samozřejmě ověření, zda účetní závěrka věrně a poctivě zobrazuje stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti.

Diplomová práce je rozdělena na několik částí. Obsahem teoretické části jsou základní pojmy týkající se auditu, je v něm uvedeno kdo může audit vykonávat, ale také to co, čeká uchazeče o to, stát se auditorem, případně asistentem auditora. Je zde popsáno, co to je etický kodex a jeho významnost, povinnost mlčenlivosti auditora a také to, které subjekty mají povinnost auditu, co musí tyto subjekty splňovat, jak se volí v dané účetní jednotce auditor a jak vypadá smlouva auditora. V této části se také čtenář seznámí s Komorou auditorů České republiky, s jejími orgány, funkcemi jednotlivých orgánů a s činností Komory auditorů České republiky. Stěžejní částí teoretické kapitoly je postup auditora při vykonávání auditu. Jsou zde popsány jednotlivé kroky, postupy při provádění testů spolehlivosti a věcné správnosti, riziko potenciálních nesprávností, které musí auditor v rámci auditu provést a jaké činnosti předcházejí vydání zprávy auditora. V úplném závěru je popsáno, co musí obsahovat zpráva auditora a jak má vypadat.

Praktická část je složena ze dvou kapitol. První kapitola je nazvána audit zásob ve výrobní společnosti. V úvodu této kapitoly je čtenář seznámen s charakterem účetní jednotky, na kterou je auditorský postup aplikován. Zde je znovu třeba připomenout, že účetní jednotka je skutečná, ale pro účely této diplomové práce ji byl změněn název. V seznamovací části je uvedeno, jak dlouho účetní jednotka na trhu působí, co vyrábí, jaká je struktura jejich dodavatelů a odběratelů, kolik zaměstnává zaměstnanců a taky co je jejím cílem. Nechybí srovnání VH za roky 2014, 2013 a 2012. Po seznámení se se společností následuje několik odstavců, kde je zmíněno, co podle zákona jsou zásoby, jak se zásoby oceňují a jak se k zásobám tvoří opravné položky. Následně je popsáno, co je cílem auditu zásob a jaké jsou postupy při provádění auditu zásob. Jednotlivé postupy jsou pak podrobněji rozebrány.

Zhruba v polovině této kapitoly jsou teoretické postupy aplikovány na vybranou účetní jednotku a jsou použity konkrétní a reálná čísla. Je zde taky popsáno, jak probíhá ve firmě kontrola inventury za přítomnosti asistenta auditora a jak jsou dále zásoby testovány. V závěru kapitoly je celý proces auditu zásob shrnut a odpovězeno na to, zda zásoby podávají věrný a poctivý obraz skutečnosti. V kapitole se také čtenář dozví, jaká je struktura zásob v účetní jednotce VN, a.s. a jaký podíl mají celkové zásoby na aktivech.

Druhá praktická část je věnována pohledávkám. Struktura této kapitoly je téměř podobná jako u zásob. To znamená, že v první řadě jsou pohledávky vysvětleny z legislativní stránky, pak následuje teoretický popis postupu auditora při auditu pohledávek a v druhé polovině kapitoly je opět teoretický postup aplikován na vybranou účetní jednotku, opět jsou použity skutečná a reálná čísla. V závěru je opět celý audit pohledávek shrnut.

Z celé praktické části vyplývá, že během auditu zásob a pohledávek v účetní jednotce VN, a.s., nebyly zjištěny žádné nedostatky a chyby a auditor konstatoval, že zásoby i pohledávky zobrazují věrný a poctivý obraz skutečnosti. Zprávu auditora auditor vydal s výrokem bez výhrad.

Pro zajímavost je dobré podotknout, že všechny audity, které účetní jednotka za dobu své existence podstoupila, byly vždy bez jakéhokoliv problému. Všechny zprávy auditora, které k auditu této účetní jednotky byly vydány, byly s výrokem bez výhrad. S trochou nadsázky by se dalo říct, že účetní jednotka VN, a.s. je vzorovým příkladem toho, jak by to mělo ve firmách vypadat.

Auditor firmě VN, a.s. doporučil, aby zavedla více číselných řad pro své vydané faktury. Číselnou řadu, kterou účetní jednotka doporučil přiřadit k tuzemským fakturám. Pro zahraniční faktury, které jsou v rámci Evropské unie, navrhl novou číselnou řadu, a totéž navrhl pro faktury vystavené do třetích zemí. Rozhodně by to usnadnilo práci při vyhledávání konkrétní faktury v šanonech a taky by to bylo přehlednější a lépe kontrolovatelné i v rámci vnitřní kontroly případně v rámci auditu.

Dále bylo firmě doporučeno, aby tvořila opravné položky i k pohledávkám, které jsou méně jak 12 respektive 18 měsíců po splatnosti. Pohledávky, které jsou po splatnosti, ztrácí na hodnotě a s postupujícím časem klesá šance na její proplacení. Taková pohledávka je pro účetní jednotku určitým rizikem, které by měla do účetnictví zahrnout právě pomocí

opravných položek a to především proto, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz skutečnosti a taky proto, aby v účetnictví byla vidět případná rizika a ztráty.

Seznam použité literatury

Knihy

Etický kodex pro auditory a účetní znalce: vydání 2010. [Praha: Komora auditorů České republiky], ISBN 978-80-86679-06-8.

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing.* Tribunu EU vyd. 1. Brno: Tribun EU, 2010. Knihovnicka.cz. ISBN 978-80-7399-144-9.

KRÁLÍČEK, Vladimír. *Zákon o auditorech: komentář.* Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-464-2.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK. *Auditing.* Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2014. ISBN 978-80-245-2018-6.

MÜLLEROVÁ, Libuše. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka.* 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7357-988-3.

Průručka pro provádění auditu. Praha: Komora auditorů České republiky, 2012. ISBN 978-80-86679-18-1.

Internet

www.business.center.cz

www.cnb.cz

www.financni-rizeni.cz

www.justice.cz

www.kacr.cz

www.testyzucetnictvi.cz

<http://www.issai.org/media/69910/issai-200-english.pdf>

Zákony

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb. zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro účely zjištění základů daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění pozdějších předpisů

Standardy

ČÚS 005 – Opravné položky

ČÚS 015 - Zásoby

ČÚS 017 – Zúčtovací vztahy

ČÚS 707 - Zásoby

ISA 320 – VÝZNAMNOST (MATERIALITA) PŘI PLÁNOVÁNÍ A PROVÁDĚNÍ AUDITU

ISA 705 - MODIFIKACE VÝROKU VE ZPRÁVĚ NEZÁVISLÉHO AUDITORA

Ostatní dokumenty

Finanční výkazy pro rok 2012

Finanční výkazy pro rok 2013

Finanční výkazy pro rok 2014

Hlavní kniha účetní jednotky VN, a.s. rok 2012

Hlavní kniha účetní jednotky VN, a.s. rok 2013

Hlavní kniha účetní jednotky VN, a.s. rok 2014

Inventarizační soupisy účetní jednotky VN, a.s. za rok 2014

Vnitřní směrnice účetní jednotky VN, a.s. – Vedení účetnictví

Vnitřní směrnice účetní jednotky VN, a.s. – Zásady účtování nákladů a výnosů, časového rozlišení, dohadných položek, rezerv, opravných položek a kurzových rozdílů

Vnitřní směrnice účetní jednotky VN, a.s. – Zásoby a jejich evidence

Vzorová smlouva auditorské společnosti

Vzorová Zpráva auditora auditorské společnosti

Seznam použitých zkratk

ČNB – Česká národní banka

ČR – Česká republika

ČÚS – České účetní standardy

D – dal

DPH – daň z přidané hodnoty

EU – Evropská unie

HK – hlavní kniha

HV – hospodářský výsledek

Kč – Koruna česká

MD – má dáti

RZ – rozvahová základna

ÚJ – účetní jednotka

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 22.4.2016



Bc. Veronika Bělíčková

Seznam příloh

Příloha 1 – Smlouva o povinném auditu

Příloha 2 – Zpráva auditora